

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الحاج لخضر – باتنة



كلية الحقوق والعلوم السياسية

قســم الحقوق

الجبــايــة العقــاريــة

في التشريع الجزائري

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في القانون

تخصص قانون عقاري

إعـداد الطالب الباحث:

توفيق زيداني

إشــراف الأستـاذ:

د.عمـار رزيـق

لجنة المناقشة

اللقب والاسم	الرتبة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
أ.د مباركي دليلة	أستاذة التعليم العالي	جامعة باتنة 1	رئيسا
د. رزيق عمار	أستاذ محاضر أ	جامعة باتنة 1	مشرفا ومقررا
أ.د سحري فضيلة	أستاذة التعليم العالي	جامعة عنابة	عضوا
د. مخلوفي عبد الوهاب	أستاذ محاضر أ	جامعة باتنة 1	عضوا
د. خضراوي الهادي	أستاذ محاضر أ	جامعة الأغواط	عضوا
د. بن حملة سامي	أستاذ محاضر أ	جامعة قسنطينة 1	عضوا

السنة الجامعية: 2016/2015

شكر وتقدير

أتوجه للمولى عز وجل بالحمد والشكر والثناء على عونه وتوفيقه لي لإنجاز هذا البحث فالحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله

ومن لا يشكر أصحاب المعروف لا يشكر الله، بيد أن سطور الشكر والثناء غالبا ما تكون في غاية الصعوبة عند الصياغة، لأنها تشعرنا دوما بقصورها وعدم إيفائها حق من تهديه هذه الأسطر، واليوم تقف أمامي الصعوبة ذاتها، وأنا أحاول صياغة كلمات شكر وتقدير لكل من مد لي يد العون والمساعدة وأخصَ بالذكر أستاذي الفاضل الدكتور عمار رزيق على كل ما لمسته منه من نصائح وتوجيهات قيمة ومثمرة خلال فترة إعداد هذا البحث

أسأل الله العلي القدير أن يثيبه خير الثواب إنه سميع مجيب الدعاء

إهداء

إلى والدي الكريمين

أطال الله في عمرهما وبارك فيه

إلى أخي العزيز وأخواتي الكريمات

وإلى أستاذي الفاضل

الدكتور عمار رزيـــق

وكل من مدَ لي يد العـــون والمساعدة

وإلى كل باحث علم شحذا للهمة ودفعا إلى القمة

أهدي هذا العمل

المـــقدمـــة:

تعد الجباية العقارية إحدى أدوات السياسة المالية، التي تعتمد عليها الدولة بقصـــد ضمان تيار متواصل من الإيرادات الموجهة لتمويل جهود التنميـــة، وتـــوفير مختلـــف الخدمات العامة التي يحتاج إليهـــا المجتمـــع، لأجـــل تحقيـــق الرفاهيـــة الاجتماعيـــة والاقتصادية للمواطنين، ولا غرو أن تشكَل الثروة العقاريـــة مجـــالا خصـــبا لفـــرض الضرائب والرسوم المختلفة، من خلال إرساء نظام جبائي عقاري يحقَق الـــوفرة فـــي الحصيلة بجانب تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين كافة المواطنين، ســـعيا لتحقيق الهدف المنشود.

وقد عرفت الجزائر المستقلة الجباية العقارية منذ جلاء المستعمر الفرنســـي عـــن أرض الـــوطن، إذ تجلـــى ذلـــك بصـــدور القـــانون رقـــم 157/62، المـــؤرخ فـــي 1962/12/31[1]، الذي يقضي بمواصلة العمل بالتشريعات الفرنسية، بما فيها الجبائية، باستثناء ما كان منها مخالفا للسيادة الوطنية، حيث اضطر المشـــرع الجزائـــري إلـــى انتهاج هذا المسلك لتفادي الوقوع في فراغ قانوني، فضلا عن غياب الخبرة في مجـــال التشريع المالي والضريبي، وقد استمرَ هذا الوضع لفترة قصيرة انتهت بصدور قـــانون

---

[1] – القانون رقم 157/62، المؤرخ في 1962/12/31، الرامي إلى التمديد، حتى إشعار آخر، لمفعـــول التشـــريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر سنة 1962، الجريدة الرسمية العدد 02 لسنة 1963.

المالية لسنة 1963، الذي يعدَ أول قانون متعلَق بالجانب المالي في الجزائر المســتقلة، إلا أنه لم يقض في الحقيقة على تبني التشريعات الجبائية الفرنسية بصورة نهائية[1].

بيد أن المشرع الجزائري قد سعى ابتداء من عام 1976 إلى إبراز الهوية الوطنية على التشريعات الجبائية والتخلي بشكل شبه نهائي عن التشريع الفرنسي، مــن خــلال عدَة إصلاحات في مجال التشريع الجبائي الجزائري، فأصدر قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2]، الذي تضمَن عددا من الضرائب والرسوم العقارية، فضــلا عــن قانون التسجيل[3] الذي فرض رسوما على التصرفات والوقائع المنصبَة على الملكيــة والحقوق العقارية ، لكن ما يميَز هذه المرحلة أنَها لم تحقَق الــوفرة فــي الإيــرادات الجبائية العقارية، بحيث ظل وعاء الضرائب والرسوم العقارية متدنيا للغايــة، بســبب احتكار الدولة للملكية العقارية المنسجم مع النهج الإشتراكي السائد في هاته الفتــرة[4]، فلم تكن بالتالي الإيرادات الجبائية العقارية تسهم بشكل جدي في حجم الإيرادات العامة للدولة سنويا.

---

[1] – محفوظ برحماني، الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، دار الجامعــة الجديــدة، مصــر، 2009، ص 45.

[2] – الأمر رقم 101/76، المؤرخ في 1976/12/09، المتضمَن قانون الضرائب المباشــرة والرســوم المماثلــة، المعدَل والمتمَم، الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976.

3– الأمر رقم 105/76، المؤرخ في 1976/12/09، المتضمَن قانون التسجيل، المعدَل والمتمَم، الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976.

[4] – عبد الحكيم بلوفي، أثر الضرائب على النشاط العقاري، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القــاهرة، مصــر، الطبعة الأولى، 2009، ص 05.

غير أن تحولَ الجزائر بعد ذلك إلى اقتصاد السوق الذي تجسَد من خلال دستور 1989[1]، والذي تضمَن توجَها جديدا يرمي إلى تكريس الملكية الفردية وحمايتها وتشجيعها، ويتراجع عن النهج الإشتراكي القائم على تحديد الملكية الخاصة، شكَل مرحلة فارقة ومهمة جدا في إرساء نظام جبائي عقاري له بالغ الأثر في تدعيم إيرادات الخزينة العمومية، بالنظر إلى تخلي الدولة عن العديد من ملكياتها العقارية لتفسح المجال أمام الملكية الخاصة، عبر إلغاء العديد من النصوص القانونية التي تكرَس احتكار الدولة للملكية العقارية، لتحل محلها نصوص أخرى تجسَد سياسة حماية وصون الملكية الخاصة، أبرزها ما تضمَنه قانون التوجيه العقاري[2]، الذي أعاد الأراضي المؤممة إلى ملاكها الأصليين، فضلا عن تحرير السوق العقارية من خلال إلغاء الاحتكار الذي كان ممنوحا للبلديات فيما يخص المعاملات العقارية في المجال الحضري، بحيث أصبح بإمكان كل شخص طبيعي أو معنوي أن يبيع أو يشتري بحرية أرض عامرة أو قابلة للتعمير، ولا يخضع لأي شرط غير الشروط المتعلقة بأهلية الأطراف وخلو الإرادة من العيوب وتعيين محل العقد وتحريره في قالب رسمي[3]، وهو ما ينعكس في الحقيقة على اتساع وعاء الضرائب والرسوم العقارية، الأمر الذي يفضي إلى زيادة الإيرادات الجبائية العقارية لصالح الخزينة العمومية.

---

[1] – المرسوم الرئاسي رقم 18/89، المؤرخ في 1989/02/28، يتعلَق بنشر نص تعديل الدستور الموافق عليه في استفتاء 23 فيفري 1989 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 09 لسنة 1989.

[2] – القانون رقم 25/90، المؤرخ في 1990/11/18، المتعلق بالتوجيه العقاري، الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1990، المعدَل والمتمَم بالأمر رقم 26/95، المؤرخ في 1995/09/25، الجريدة الرسمية العدد 55 لسنة 1995.

[3] – أنظر المادة 74 من القانون 25/90، المنوَه عنه.

1/ أهمية البحث:

لا شك أن المعطيات الجديدة للسياسة العقارية في الجزائر، تشي بشكل جلي إلى توجه المشرع الجزائري نحو إنشاء سوق عقارية، تتبني على تكريس وضمان حق الملكية العقارية الخاصة، وهو ما يؤدي بالضرورة إلى اتساع الملكية الخاصة على حساب الملكية العامة، ويفسح بالتالي المجال لإرساء نظام جبائي عقاري يسهم في تدعيم إيرادات الخزينة العمومية، فضلا عن التأثير على التوجه العام للسوق العقارية من خلال مراقبتها وتوجيهها، تماشيا مع استراتيجية الدولة المرصودة لتحقيق التنمية.

إن الجزائر في حاجة اليوم، أمام تراجع مداخيل الخزينة العمومية نتيجة تراجع أسعار النفط وأيلولته الحتمية للنفاذ مستقبلا، لتفعيل الآليات التي من شأنها أن توفَر إيرادات تضمن ملاءة الخزينة العمومية، ولعلَ أهمها تفعيل الجباية العقارية سيَما أن الجزائر تملك مساحات شاسعة، فإذا كانت ثروة البترول آيلة إلى زوال فإن ثروة العقار لن تزول، وبإمكان الضرائب والرسوم العقارية أن تسهم بقدر معتبر من الإيرادات الموجَهة لخزينة الدولة والجماعات المحلية.

2/ أسباب اختيار الموضوع:

إن هذا البحث هو نتاج تداخل عدَة عوامل تتنوَع بين الذاتية والموضوعية، دفعتني لبحث موضوع الجباية العقارية، فعن الدوافع الذاتية فإنها ترجع بالأساس إلى تخصَصي في مجال القانون العقاري، ومن ثمَة طرق أحد المواضيع المهمة ذات الصلة الوطيدة بحق الملكية العقارية، إذ تندرج الجباية العقارية ضمن القيود التي ترد على الملكية

العقارية، وهو ما أثار رغبتي الشخصية في استجلاء مختلف الضرائب والرسوم العقارية المنصبَة على الملكية والحقوق العقارية، وتوافقها مع واقع الملكية العقارية ومع ما هو مستقر بموجب الدستور بشأن ضمان الملكية العقارية الخاصة.

أما عن العوامل الموضوعية، فإن الواقع يكشف في الحقيقة عن كثرة الدراسات والأبحاث التي اهتمَت وعالجت مختلف مواضيع القانون العقاري، بيد أن المتأمَل في هذه الأبحاث يلحظ نقصا بيَنا في تلك المتعلَقة بجباية العقار وتثمينه كمصدر إيراد دائم وثابت للخزينة العمومية، وكأداة توجيه وتحكَم في السوق العقارية وفق استراتيجية الدولة المرصودة لتحقيق التنمية، وهذا ما يجعل البحث في موضوع الجباية العقارية ذو فائدة علمية وعملية بالغة، سيَما بالنسبة للمكلَفين بالضرائب والرسوم العقارية المختلفة وإدارة الضرائب القائمة على فرضها وتحصيلها، فضلا عن القاضي الذي يتولى الفصل في المنازعات التي تثور بينهما.

كما أن التغييرات والتعديلات المتلاحقة للنصوص الجبائية، عبر قوانين المالية المتتالية والتي غالبا ما تمس بالأحكام المنظمة للجباية العقارية، لا ريب أنها تجعل من العسير الوقوف على أبحاث محينَة لفترة طويلة في ظل قلَة هذه الأبحاث أصلا، لذلك ارتأيت أن أسهم ببحث يسهَل على كل مهتم بهذا المجال مواكبة آخر المستجدات بشأن الأحكام المنظمة للجباية العقارية.

3/حدود البحث:

اقتصرت الدراسة على ما يتعلق بالمعاملة الضريبية للملكية العقارية والحقوق العقارية حصرا ولم تتعرض للأنشطة العقارية ذات الصلة بالنشاط التجاري أو الصناعي، لكونها تندرج ضمن الضرائب على الأرباح الصناعية والتجارية، كما أنه وبالنظر للتعديلات المتتالية للتشريعات الجبائية بموجب قوانين المالية المتعاقبة، والتي غالبا ما تمس بالأحكام المنظمة للجباية العقارية، ولأجل ضبط عنصر الزمان لموضوع الدراسة، فقد اعتمدت آخر التعديلات إلى غاية جانفي 2016.

4/ الإشكالية:

يعالج البحث إشكالية رئيسية تتعلَق بمدى التوافق بين نظام الجباية العقارية كآلية لتدعيم موارد الدولة، مع واقع الملكية العقارية وما هو مستقر بموجب الدستور بشأن ضمان الملكية العقارية الخاصة.

يندرج تحت هاته الإشكالية عدد من التساؤلات الفرعية، يسعى البحث للإجابة عليها، من بين أهمَها:

- ما هي الضرائب والرسوم التي تمس الملكية والحقوق العقارية.

- مدى تحقيق المشرع الجزائري للتوازن العادل والمنشود الذي ينبغي أن يسود بين متطلبات المصلحة العامة التي تجسَدها الجباية العقارية وحقوق المكلَفين.

- من هو المكلَف الذي يلزمه القانون بدفع الضريبة أو الرسم العقاري، وماهي حقوقه والالتزامات التي تقع على عاتقه.

- ما هي الضمانات التي أقرَها المشرع الجزائري لتحصيل الإيرادات الجبائية العقارية، ومدى كفايتها وفاعليتها.

- كيف يتم الفصل في المنازعات التي تنشأ بين المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري وإدارة الضرائب.

5/ أهداف البحث:

يستهدف هذا البحث تسليط الضوء على مختلف الضرائب والرسوم المنصبَة على الملكية والحقوق العقارية، وبيان خصوصياتها وتحديد المكلَفين بها وطرق وضمانات تحصيلها، وكيفية فض المنازعات التي تنشأ بشأنها بين المكلَفين بها وإدارة الضرائب.

إضافة إلى ذلك، يرمي البحث لاستجلاء واقع التشريعات المنظمة للجباية العقارية في الجزائر نصًا وتطبيقا، من خلال تحليل لأساليب المعاملة الجبائية للملكية والحقوق العقارية ومحاولة تقييم تلك المعاملة، بقصد تحديد الأوجه الإيجابية التي تضمنتها والجوانب السلبية التي يمكن أن تكون قد شابتها، وما يمكن أن يسفر عنه البحث في تقديم ما يمكن أن يفيد في تطوير تلك المعاملة واقتراح الحلول والمعالجات لبعض الجوانب ذات الصلة بالجباية العقارية.

كما يسعى البحث لتقديم دراسة محيَنة بخصوص الأحكام المنظمة للجباية العقارية، بالنظر إلى التغييرات والتعديلات المتتالية للنصوص القانونية الجبائية، وهو

ما من شأنه أن يسهِّل ويوفِّر الوقت والجهد على كل مهتم، سيَما الباحثين في سياق الموضوع للتعمَق فيه، بما يفضي بالمحصلَة إلى إثراء المكتبة القانونية في الجزائر بأبحاث تخص أحد الجوانب المهمَة للقانون العقاري في ظل قلَتها في الوقت الحالي.

6/ منهج البحث:

للإجابة على إشكالية البحث والتساؤلات الفرعية المطروحة أعلاه، اعتمد الباحث على عدد من المناهج العلمية في إطار التكامل المنهجي، إذ تم الاعتماد بشكل ضروري على المنهج التحليلي الذي وجد حظَه الوافر في هذه الدراسة، باعتباره منهج يرتكز على التسلسل المنطقي للأفكار، حيث ننطلق من معطيات أولية لنخلص إلى نتائج محدَدة من خلال تحليل مجمل النصوص القانونية المنظمة للجباية العقارية، ويظهر ذلك بشكل جلي حين تقييم أحكام الجباية العقارية، سواء المتعلقة منها بالملكية العقارية والدخل الذي تدرَه من خلال بيان خصوصياتها وبحث مشروعية الضريبة العقارية على المسكن الخاص، أو تلك المتعلقة بانتقال الملكية العقارية وتأثير المعاملات العرفية على الإيرادات المتأتية منها، فضلا عن جوانب أخرى كتقييم بعض ضمانات تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية.

كما اقتضت بعض جوانب البحث توظيف المنهج الوصفي، فيما يتعلَق على سبيل المثال بتحديد مقدار ونسب الضرائب والرسوم العقارية المختلفة وكيفية تحديد وعائها، وحقوق والتزامات المكلَفين بها وطرق تحصيلها وبعض مراحل الفصل في المنازعات المتعلقة بها، كما لم يخل مسار هذا البحث من استعمال المنهج الجدلي بشأن بعض

المسائل التي يختلف فيها رجال القانون، كل ذلك بهدف توخي الدقة والتبسيط، ليكون البحث سهلا واضحا لكل مطلع عليه، حتى يأتي بالنتيجة المرجوة.

7/ الدراسات السابقة:

لم يحظ موضوع الجباية العقارية بالدراسة الكافية من قبل الباحثين في الجزائر، فثمَة نقص ملحوظ في المراجع العلمية الجزائرية في هذا الجانب المهم من القانون العقاري، وكان من بين المؤلفات ذات الصلة بسياق موضوع البحث، كتاب للأستاذ برحماني محفوظ بعنوان الضريبة العقارية في القانون الجزائري، دراسة مقارنة، وهو في الأصل رسالة دكتوراه في العلوم القانونية، بعنوان الإطار القانوني والتنظيمي للضريبة العقارية في التشريع الجزائري، نوقشت بكلية الحقوق بجامعة البليدة، للموسم الجامعي2008/2007، إضافة إلى كتاب للأستاذة دوَة آسيا بعنوان الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائري.

إن المؤلَفين المنوَه عنهما، وإن كان قد أسهما بقدر معتبر في إثراء بعض الجوانب الأساسية لموضوع الجباية العقارية، بيد أنهما لم يتطرَقا إلى جوانب أخرى في غاية الأهمية كتلك المتعلَقة بتقييم المعاملة الجبائية للملكية والحقوق العقارية، كما أن المؤلَف الثاني للأستاذة دوَة آسيا يتضَمن جانبا فقط من الإيرادات الجبائية العقارية المستحقة للخزينة العمومية وهي رسوم التسجيل العقاري.

8/ صعوبات البحث:

إن طريق البحث الجاد في التشريعات الجبائية التي تتعلَــق بالملكيـــة والحقـــوق العقارية متشعب ومجهد، لأن السعي إلى الإتيان بجديد في هذا المجـــال يقتضـــي مـــن الباحث أن يكون مطمحه البحث دون كلل أو ملل، وذلك مـــا استشـــعرت مســـؤوليته وسعيت له بكل طاقتي وقضيت من أجله معظم وقتي خلال فترة إعداد هذا البحث.

ويعد أهم معوق خلال إعداد هذا البحث ما يمكن أن أشـــير إليـــه بشـــيء مـــن الطرافة، حيث أنه وفي مراحل هذا البحث كلَما عملت على تطبيـــق بعـــض جوانـــب دراسته على نصوص قانونية جبائية معيَنة، إلا ويتم بعد فترة يسيرة تعديلها أو إلغائهـــا في بعض الأحيان، ما يضطرني إلى إعادة تنقيح ما كنت قد أنهيت كتابته ليواكـــب مـــا تضمنته التعديلات الجديدة، وهذا الأمر لاشك بأنه يصنَف ضمن معوقـــات الدراســـة، نظرا لأنه يكون أحيانا على حساب وقت وجهد الباحث وقدراته وإمكانياته المحـــدودة، على الرغم من أنه كان في نفس الوقت يزيد من متعة البحث وتتبَع كل جديد.

9/ خطة البحث:

حتى يتسنَى الإلمام بالجوانب المختلفة لموضوع البحث، عمد الباحث إلى تقســـيمه إلى بابين، تسبقهما المقدمة وتليهما خاتمة.

فتمَ في الباب الأول بحث النطاق الموضوعي للجباية العقارية، من خلال التطرَق لمختلف الضرائب والرسوم العقارية التي يفرضها المشرع الجزائري علـــى الملكيـــة العقارية والدخل المتأتي منها، فضلا عن تلك المفروضة على انتقال الملكية والحقـــوق

العقارية من السلف إلى الخلف، ومحاولة تقييم هاته المعاملة الجبائية للملكية العقاريـــة، من حيث توافقها مع الضمانات المقرَرة لحماية الملكيـــة العقاريـــة الخاصـــة ومـــدى انسجامها مع واقع الملكية العقارية في الجزائر.

أما الباب الثاني، فقد خصَص لبحث النطاق الإجرائي للجباية العقارية، من خلال التطرَق إلى ربط الضرائب والرسوم العقارية بالمكلَفين بها، عبر تحديـــد الأشـــخاص المكلَفين بدفعها وحقوقهم والإلتزامات التي تقع على عاتقهم، والضمانات المقرَرة لإدارة الضرائب لأجل تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية، وأخيـــرا مراحـــل الفصـــل فـــي المنازعات المرتبطة بالجباية العقارية.

الباب الأول: النطاق الموضوعي للجباية العقارية

ينصرف النطاق الموضوعي للجباية العقارية إلى المادة الخاضعة للضريبة أو الرسم العقاري، وهو بذلك يستغرق العقارات التي تسري الضريبة أو الرسم عليهــا وبالمقابــل العقارات المعفية منها، فضلا عن تحديد مقدار الضــريبة أو الرســم المســتحق عنهــا، وينسحب ذلك أيضا على التصرفات والوقائع القانونية المنصبَة على الملكيــة والحقــوق العقارية، وهو ما تنصَ عليه معظم القوانين.

ويفيد التشريع الجبائي الجزائري في هذا السياق، أن المشرع قد فــرض الضــريبة العقارية على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها، كما فرض رسوما علــى التصــرفات والوقائع المنصبَة على الملكية العقارية والحقوق العقارية الأخرى، حين تنتقل إلى الغيــر كلها أو جزء منها.

تبعا لذلك نقسَم هذا الباب إلى فصلين، نبحث في الأول جباية الملكية العقارية والدخل المتأتي منها، في حين نخصَص الفصل الثاني لبحث جباية انتقال الملكية العقارية.

الفصل الأول: جباية الملكية العقارية والدخل المتأتي منها

لقد فرض المشرع الجزائري الضريبة العقارية على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها ضمن موضعين في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، يشمل الأول العقارات كوعاء للضريبة سواء كانت مبنية أو غير مبنية، حيث نظَمه تحت عنوان الرسوم العقارية[1]، أمَا الموضع الثاني فيخص الضريبة على المداخيل العقارية الناتجة عن تأجير الأملاك المبنية وغير المبنية، التي تندرج ضمن الضريبة على الدخل الإجمالي في صنف المداخيل العقارية.

إنه وباستقراء الأحكام الجبائية ذات الصلة، نجد أن الضرائب المفروضة على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها، إنَما تتميَز بجملة من الخصائص المميَزة لها عمَا سواها من الضرائب، ويعد أبرزها ارتباطها بالدخل العقاري أكثر من العقارات ذاتها كرأس مال، ويشمل ذلك الدخل الفعلي أو الحكمي، أي سواء تحقَق أم لم يتحقَق، وهذا ما يثير التساؤل عن مشروعية الضريبة العقارية على المسكن الخاص، التي يفضي فرضها بشكل دوري إلى الإنتقاص من وعائها، بما يمس بحق الملكية الخاصة المضمون بموجب الدستور.

على ضوء ما سبق، نقسَم هذا الفصل إلى مبحثين، ينصبَ اهتمام الأول على تحديد نطاق جباية الملكية العقارية والدخل المتأتي منها، من خلال بيان الضرائب المفروضة على الملكية العقارية والدخل العقاري الذي تدرَه، في حين نتطرَق في المبحث الثاني لتقييم

---

[1] – يتضمَن التشريع الجبائي الجزائري أيضا فرض الضريبة على الأملاك، وفق المادة 274 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويتشكل وعائها الضريبي في واقع الأمر من الأملاك العقارية والمنقولة في ذات الوقت، كالسيارات الخاصة والدراجات النارية واليخوت وسفن وطائرات النزهة وخيول السباق والتحف واللوحات الفنية، لذلك لم يتم التطرق إليها في هذا البحث لكونها لا تتعلَق حصرا بالملكية العقارية.

جباية الملكية العقارية والدخل المتأتي منها، من خلال استجلاء خصوصيات الضرائب المفروضة على الملكية العقارية والدخل العقاري المتأتي منها وبحث مشروعية الضريبة على المسكن الخاص.

المبحث الأول: نطاق جباية الملكية العقارية والدخل المتأتي منها

تشمل جباية الملكية العقارية والدخل المتأتي منها الضرائب العقارية على الملكيات المبينة وغير المبنية، فضلا عن الضرائب على تأجير الأملاك العقارية، وقد حدَد المشرع الجزائري الملكيات المبنية الخاضعة للضريبة وتلك المستثناة منها، فضلا عن مقدار الضريبة المستحقة عنها بالمواد 248 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كما سلك ذات المسلك بشأن الملكيات غير المبنية بالمادة 261-د وما يليها من القانون ذاته، وقد اصطلح المشرع الجزائري على الضرائب المفروضة على الملكيات المبنية وغير المبنية تسمية الرسوم العقارية[1]، وهي تسمية مجانبة للصواب في واقع الأمر، فهي ضريبة وليست رسما، بالنظر إلى انتفاء الخدمة الخاصة التي يستفيد منها المكلَف بها دون غيره من الأشخاص[2]، فضلا عن أن المشرع الجزائري قد استعمل

---

[1] – تعتبر الضرائب العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية (الرسوم العقارية)، من أهم الموارد الجبائية المخصَصة للجماعات المحلية، بحيث يوزع حاصل هاته الإيرادات الجبائية بين البلدية والولاية والصندوق المشترك للجماعات المحلية، حسب المادة 267 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ولا يعد تخصيص الإيرادات الجبائية المتأتية من الضرائب على الملكيات المبنية وغير المبنية للجماعات المحلية وضع تنفرد به الجزائر، بل هو حال معظم الدول الأخرى. راجع في ذلك:

François Paul YATTA, La décentralisation fiscale en afrique, Enjeux et perspectives, Karthala, Paris, 2009, p 107. Voir aussi Jaune- Claude ZARKA, Fiscalité locale, Les points clés pour comprendre à quoi servent les taxes et les impôts locaux, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Paris, 2015, p 22.

[2] – زكريا شلش، الضرائب والرسوم على العقارات المبنية، مطبعة ياسو، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 1999، ص 09. أنظر أيضا محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 110.

مصطلح الضريبة في أكثر من موضع، ضمن النصوص القانونية المنظمة للرسم العقاري على الملكيات المبنية وغير المبنية.

كما نظَم المشرع الضريبة على تأجير الملكية العقارية المبنية وغير المبنية بـــالمواد 42 إلى 44 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تبعا لذلك نقسَم هذا المبحث إلى ثلاث مطالـــب، نخصَـــص الأول للضـــريبة علـــى الملكيات المبنية، والثاني للضريبة على الملكيات غير المبنية، على أن نتطرق في المطلب الثالث للضريبة على تأجير الملكية العقارية.

المطلب الأول: الضريبة على العقارات المبنية

أخضع المشرع الجزائري من خلال المادة 248 من قـــانون الضـــرائب المباشـــرة والرسوم المماثلة[1]، الملكيات المبنية الموجودة على التراب الوطني للضريبة، كمـــا أورد حالات بعينها أخضعها للضريبة بصريح نص المادة 249 من ذات القانون، حســـما لأي خلاف قد يثور حول مدى خضوعها للضريبة.

بيد أنه استثنى بعض العقارات المبنية من الخضـــوع للضـــريبة لأســـباب قـــدَر أن اعتبارات العدالة والمنطق تقتضي إعفاءها من الضريبة إما بصورة دائمة أو مؤقتة.

وقد حرص المشرع على أن يبيَن لإدارة الضرائب كيفية تحديد مقدار الضريبة على العقارات المبينة، صونا لحقوق المكلَف وحماية له من أي تعسَف محتمل.

---

[1] – المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المادة 04 من الأمـــر رقـــم 01/15، المؤرخ في 2015/07/23، المتضمَن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية عدد 40 لسنة 2015.

وعليه نسعى ضمن هذا المطلب إلى استجلاء مفهوم العقار المبني الخاضع للضريبة في الفرع الأول، ثم نبيَن العقارات المبنية المستثناة من الضريبة العقارية في الفرع الثاني، على أن نتطرَق في الفرع الثالث إلى تحديد مقدار الضريبة المستحقة على العقارات المبنية.

الفرع الأول: مفهوم العقار المبني

لم يورد المشرع الجزائري تعريفا للعقار المبني ضمن النصوص القانونية المنظمة للضريبة على العقارات المبنية، ممَا يحتَم علينا البحث في المنظومة التشريعية عن تعريفات مقاربة من أجل تحديد المعنى الذي قصده المشرع بالعقار المبني.

أولا: العقارات المبنية: عرَف المشرع الجزائري العقار بالمادة 683 من القانون المدني[1] بأنه " كل شيء مستقر بحيَزه وثابت فيه ولا يمكن نقله منه دون تلف فهو عقار، وكل ما عدا ذلك من شيء فهو منقول"، غير أن هذا المعنى ينصرف ليشمل جميع العقارات المبنية وغير المبنية، والمشرع الجزائري لم يكتف بمجرد أن يكون المال عقارا حتى يخضع للضريبة، بل اشترط أن يكون هذا العقار مبنيا، ممَا يقتضي البحث في معنى البناء من ناحية وفي مدى خضوع العقار بالتخصيص للضريبة من ناحية أخرى.

بالرجوع إلى نص المادة 02 من القانون رقم 15/08، المؤرخ في 2008/07/20، يحدد قواعد مطابقة البنايات و إتمام إنجازها[2]، نجد أن المشرع الجزائري قد عرَف البناء على أنه: "كل بناية أو منشأة يوجه استعمالها للسكن أو التجهيز أو النشاط التجاري أو الإنتاج الصناعي والتقليدي أو الإنتاج الفلاحي أو الخدمات، تدخل البنايات والمنشآت

---

[1] – الأمر رقم 58/75، المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون المدني، المعَدل والمتمَم، الجريدة الرسمية العدد 78 لسنة 1975

[2] – الجريدة الرسمية العدد 44 لسنة 2008.

والتجهيزات العمومية في إطار تعريف هذه المادة"، والمتمعَن في هذا التعريف يلحظ أن المشرّع الجزائري قد عرّف البناء من خلال تعداد استعمالاته ولم يعرّفه بمعناه الفني.

وبالرجوع إلى الفقه، نجد أن البعض قد عرّفه بأنه: "كل عمل أقامته يد الإنسان، ثابت في حيزه من الأرض، متصلا بها اتصال قرار، عن طريق الربط، ربطا غير قابل للفك دون تعيب، بين مجموعة من المواد، أيا كان نوعها، جرت العادة على استعمالها في مثل هذا العمل، طبقا لمقتضيات الزمان والمكان"[1]، كما عرّف بأنه: "كل إنشاء يقيمه الإنسان متصلا بالأرض اتصال قرار، ويعتبر عقارا بطبيعته، فلا يكفي أن يكون عقارا بالتخصيص كالمصاعد إذا تعتبر من الأشياء، ولا عبرة بطبيعة المواد التي استعملت في التشييد أو نوعها، ولا بالغرض من تشييد البناء"[2].

من جانب آخر، واستنادا إلى مبدأ الشرعية الضريبية بأن لا ضريبة إلا بنص قانوني، المكرَس بمقتضى الفقرة الثالثة من المادة 78 من الدستور الجزائري[3]، فقد بيَنت المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بعض العقارات المبنية المشمولة بالضريبة وهي:

---

[1] – عبد الرزاق حسين ياسين، المسؤولية الخاصة بالمهندس المعماري ومقاول البناء، شروطها، نطاق تطبيقها والضمانات المستحدثة فيها، دراسة مقارنة في القانون المدني، دار المعارف، مصر، الطبعة الأولى، 1987، ص31. أنظر أيضا سمير عبد السميع الأودن، المسؤولية الجنائية في البناء والهدم للقائمين بالتشييد، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 2000، ص 08.

[2] – أنور طلبة، المطوّل في شرح القانون المدني، الجزء الرابع، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2004، ص11. أنظر أيضا خالد عبد الفتاح، التعليق على قانون المباني، دار الكتب القانونية، مصر، 2007، ص 35.

[3] – المرسوم الرئاسي رقم 438/96 المرخ في 1996/12/07، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 1996/11/28، الجريدة الرسمية رقم 76 لسنة 1996، معدَل ب:
القانون رقم 03/02 المؤرخ في 2002/04/10، الجريدة الرسمية رقم 25 لسنة 2002.
والقانون رقم 19/08 المؤرخ في 2008/11/15، الجريدة الرسمية رقم 63 لسنة 2008.
والقانون رقم 01/16، المؤرخ في 2016/03/06، الجريدة الرسمية العدد 14 لسنة 2016.

1/ المنشآت المخصَصة لإيواء الأشخاص والمواد أو لتخزين المنتجات.

2/ المنشآت التجارية الكائنة في محيط المطارات الجوية والمــوانئ ومحطــات الســكك الحديدية ومحطات الطرقات، بما فيها ملحقاتها المتكونــة مــن مســتودعات وورشــات الصيانة[1].

انطلاقا ممَا سبق، يمكن القول أن العقارات المبنية الخاضعة للضــريبة، هــي تلــك المنشآت الثابتة والمتصلة بالأرض التي لا يمكن نقلها دون تلف، ولا أهمية لمادة بنائها في شأن خضوعها للضريبة من عدمه، فيستوي أن تكون مبنية مــن الحجــر أو الخشــب أو الخرسانة أو الزجاج أو غيرها من مواد البناء، كما لا يهم الغرض الذي أقيمت لأجله، إن كان للسكن كالمنازل أو لتخزين البضائع كالمخازن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صــناعي كالمتاجر والمصانع أو غير ذلك، فمناط استحقاق الضريبة على العقارات المبنية هــو أن تكون هذه العقارات مستخدمة في غرض معين[2].

ومتى أصبحت المنشآت لا تؤدي غرض معين، كالمباني المصــرَح بكونهــا غيــر صحَية أو تلك الموشكة على الانهيار، فحينئذ ترفع عنها الضريبة، حسب الفقــرة الأولــى من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على النحو الــذي ســيتم بيانه لاحقا.

أما فيما يتعلق بالعقار بالتخصيص وهو المنقول الذي يضعه صاحبه في عقار يملكه رصدا على خدمة هذا العقار أو استغلاله، فهو وإن كان في نظر القانون المدني يأخذ حكم

---

[1] - Guide pratique du contribuable, Direction des relations publiques et de la communication, Direction générale des impôts, Algérie, 2016, p 43.

[2] – ناجي محمد سعد، شرح قوانين الضريبة على العقارات المبنية (ضريبة العوايد)، المركــز القــومي للإصــدارات القانونية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، 2005، ص 19-20. أنظر أيضا محفوظ برحماني، المرجــع الســابق، ص 112. أنظر أيضا مجدي أحمد عزام، الضريبة على العقارات المبنية، دون دار نشر، 2010، ص 05.

العقار الذي رصد لخدمته أو استغلاله[1]، إلا أنه فيما يخص خضوعه للضريبة على العقارات المبنية فهو أمر مستبعد، لأن المشرع كان صريحا من خلال المادتين 248 و 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، في أن ما يخضع للضريبة هو العقار المبني وهما صفتان لازمتان لا يتوفران في المنقول الذي رصد لخدمة العقار، وأن المشرع حين أراد أن يتوسع في مفهوم العقار المبني أورد الحالات التي تأخذ هذا الحكم، وليس من بينها العقار بالتخصيص.

ثانيا: ما يعد في حكم العقارات المبنية: لم يقصر المشرع الجزائري فرض الضريبة على العقارات المبنية حقيقة فقط، بل توسَع في مداها إلى فرضها على أموال ليست بطبيعتها من العقارات المبنية، ولكن اعتبرها في حكم العقارات في شأن خضوعها للضريبة، بما نصَ عليه في الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 249 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على حالتين تستحق فيهما الضريبة على الأرض الفضاء تأخذ حكم الضريبة على العقارات المبنية[2]، هما:

- القطع الأرضية التي تشكَل ملحقا مباشرا بالمباني، بحيث لا يمكن الاستغناء عنها، فتأخذ نفس حكم المبنى في خضوعها للضريبة، مثل الفناء، الحديقة والمسبح المتصلين بالمبنى.

- الأراضي غير المزروعة المستعملة لغرض تجاري أو صناعي كالورشات وأماكن إيداع البضائع، وغيرها من الأماكن من نفس النوع، سواء كان يشغلها المالك أو غيره

1 - أنظر الفقرة الثانية من المادة 683 من القانون المدني الجزائري.

2 - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 37.

مجانا أو بمقابل، فالمهم ألا تكون مزروعة، لأن الأراضي المزروعة أو الأراضي الفلاحية تخضع للضريبة على الملكيات غير المبنية[1]، على ما سيأتي بيانه.

الفرع الثاني: الملكيات المبنية المعفاة من الضريبة العقارية

تقتضي متطلبات العدالة ألا تخضع كافة العقارات المبنية للضريبة، بل يتعين التمييز بينها تبعا لاختلاف المراكز الضريبية لملاكها أو المنتفعين بها من جهة، ومراعاة الواقع الذي آل إليه العقار من جهة أخرى، بحيث يمكن رفع الضريبة عليه إذا طرأ ما يستوجب ذلك.

بناء على ذلك، حدَد المشرع الجزائري الملكيات المبنية التي تعفى من الضريبة العقارية بموجب المواد من 250 إلى 253 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقد ميَز المشرع بين حالتين من الإعفاء، الإعفاء الدائم والإعفاء المؤقت.

أولا: الإعفاءات الدائمة: وردت الإعفاءات الدائمة من الضريبة على العقارات المبنية ضمن نص المادتين 250 و251 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ويمكن تصنيف هذه الإعفاءات كما يلي:

1/ إعفاءات ترجع لطبيعة الملكية المبنية: أعفى المشرع الجزائري العقارات التابعة للدولة، الولايات، البلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري من الضريبة العقارية على الملكيات المبنية، شرط أن تكون مخصَصة لمرفق عام أو ذي منفعة عامة وألا تدر دخلا، وينسجم هذا الإعفاء في واقع الأمر مع المبدأ العام الذي يقضي بعدم

[1] – أنظر المادة 261–د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

سريان الضرائب على ممتلكات الدولة المخصَصة للمنفعة العامة وغير المدرَة للـــربح[1]، كما يعفى العقار المبني من الضريبة العقارية، إذا كان تابعا للأملاك الوقفية[2] وقفا عامـــا بحبس منفعة البناء على جهات خيرية على وجه التأبيد[3].

2/ إعفاءات خاصة باستخدام العقار المبني: إن العقارات المبنية ذات الصـــبغة الخيريـــة والاجتماعية، وتلك أيضا المخصصة لأغراض علمية، ثقافية أو رياضية، تشترك كلها في تأديتها لدور اجتماعي نبيل، دون أن تتقاضى أجرا عمَا تقدمه من خدمات، ومن أجل ذلك يقتضي مبدأ العدالة الضريبية إعفاءها من الضريبة، تثمينا للدور الذي تؤديه، لأجل تحقيق الأهداف المخصَصة لها.

كما قرَر المشرع إعفاء الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينيـــة مـــن الضـــريبة، ويشمل ذلك المساجد والمدارس القرآنية وحتى الكنائس في حالة وجودهـــا، لأن المشـــرع الجزائري لم يحدد نوعا معيَنا من الأبنية المخصصة للقيام بالشعائر الدينيـــة، إذ جـــاءت العبارة التي استعملها المشرع في الفقرة الأولى من المادة 251 مـــن قـــانون الضـــرائب

[1] – عبد المولى محمد مرسي، الوجيز في قانون الضرائب العقارية على المباني، مكتبة شادي، القاهرة، الطبعة الأولى، 2009، ص 133.

[2] – أفرد المشرع الجزائري للملكية الوقفية قانونا خاصا، هو القانون رقـــم 10/91، المـــؤرخ فـــي 1991/04/27، الجريدة الرسمية العدد 21 لسنة 1991، المعدَل والمتمَم بالقانون رقم 07/01، المؤرخ في 2001/05/22، الجريـــدة الرسمية العدد 29 لسنة 2001، المعدَل والمتمَم أيضا بالقانون رقم 10/02، المؤرخ فـــي 2002/12/14، الجريـــدة الرسمية العدد 83 لسنة 2002.

[3] – من الثابت قانونا أن الوقف نوعان، عام وخاص، فالوقف العام هو ما حبس على جهات خيرية من وقت إنشـــائه، ويخصَص ريعه للمساهمة في سبل الخيرات، وهو قسمان، يشمل الأول الوقف الذي يحدَد فيه مصرف معـــيَن لريعـــه، فيسمى وقفا عاما محدَد الجهة، ولا يصحَ صرفه على غيره من وجوه الخير إلا إذا استنفذ، بينما يتعلَق الثاني بـــالوقف الذي لا يعرف فيه وجه الخير الذي أراده الواقف، فيسمى وقفا عاما غير محدَد الجهة، ويصرف ريعه في نشـــر العلـــم وتشجيع البحث فيه وفي سبل الخيرات، أما الوقف الخاص فهو ما يحبسه الواقف على عقبه من الذكور والإناث أو على أشخاص معيَنين، ثم يؤول إلى الجهة التي يعيَنها الواقف بعد انقطاع الموقوف عليهم. راجع في ذلك حمدي باشا عمـــر، عقود التبرعات، الهبة–الوصية–الوقف، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 82–83.

المباشرة والرسوم المماثلة، المتعلقة بإعفاء هذا النوع من الأبنية من الضريبة مطلقة دون تحديد، وبالتالي فكل بناء يخصص لآداء الشعائر الدينية يكون معفيا من الضريبة العقارية على الملكيات المبنية، وكأن المشرع بهذا المسلك يفصح عن السمة الأساسية التي تميَــز دين الإسلام، وهي أنه يقرَ ويحترم كافة الأديان السماوية، ويبرز الإعفاء المقرَر في هــذه الحالة حرص المشرع الجزائري على تكريس وضمان حرية المعتقد والحق في ممارســة الشعائر الدينية، فضلا عن أن الأبنية المخصَصة لذلك، إنما تنهض برسالة دينية تستهدف تعليم الدين الصحيح ونشر الفضيلة والخلق الصالح، وكلَها مقومات ضرورية لوجــود أي مجتمع صالح[1].

3/ إعفاءات خاصة بالعرف الدولي: مجاراة لمقتضيات العرف الدولي وتمشَيا مع قواعــد المجاملات الدولية، قرَر المشرع الجزائري إعفاء العقارات المبنية التابعة للدول الأجنبيــة والمخصَصة للإقامة الرسمية لبعثاتهم الدبلوماسية والقنصلية المعتمدة في الجزائــر مــن الضريبة العقارية بشرط المعاملة بالمثل، بمعنــى أن تكــون العقــارات التابعــة للبعثــة الدبلوماسية والقنصلية الجزائرية في الدولة الأجنبية معفاة من الضرائب، سواء بموجــب نصوص قانونية صريحة كما هو الحال في التشــريع الجزائــري، أو أن يخلــو النظــام القانوني للدولة الأجنبية أصلا من نصوص قانونية تفرض الضريبة العقارية، كما يشــمل هذا الإعفاء أيضا العقارات المبنية التابعة لممثليات المنظمات الدولية المعتمدة في الجزائر.

إن المشرع الجزائري، من خلال الفقرة الرابعة من المادة 251 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي تضمنت هذا الإعفاء، لم يكن واضحا في الدلالــة عمَــا قصده بالعقارات المبنية التابعة للبعثات الدبلوماسية والقنصلية وممثليات المنظمات الدولية،

---

[1] – السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد، دار النهضة العربية، القــاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2009، ص 37 وما يليها.

لأنه إن كان مفهوما أن يشمل هذا الإعفاء العقارات المبنية المملوكة لتلك الهيئات الاجنبية الرسمية، فهل يستغرق أيضا العقارات المبنية التي تستأجرها.

في الحقيقة يمكن القول أنه ولمَا كان من الثابت قانونا أن المالك هو من يتحمل عبء الضريبة العقارية على الملكيات المبنية، وسيأتي تفصيل ذلك لاحقا[1]، فإن الإعفاء الذي تضمَنته الفقرة الرابعة من المادة 251 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، لا يمتد ليشمل العقارات التي تستأجرها البعثات الدبلوماسية والقنصلية وممثليات المنظمات الدولية والإقليمية، على أساس أن المكلَف بالضريبة في هذه الحالة هو المؤجر مالك العقار المبني، وما يؤكد هذا الطرح أن اتفاقيتي فيينا للعلاقات الدبلوماسية لسنة 1961[2] والقنصلية لسنة 1963[3]، قد تضمَنتا النص على إعفاء مباني البعثة القنصلية من كافة الضرائب والرسوم غير المفروضة نظير خدمات خاصة، بشرط أن يكون عبء الضريبة والرسم واقعا على عاتق البعثة لا على طرف آخر[4].

---

[1] – أنظر الصفحة 167 وما يليها من هذا البحث.

[2] – المرسوم الرئاسي رقم 84/64، المؤرخ في 1964/03/04، المتضمَن مشاركة الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية في اتفاقية فيينا الخاصة بالعلاقات الدبلوماسية.

[3] – المرسوم رقم 85/64، المؤرخ في 1964/03/04، المتضمَن المصادقة على اتفاقية فيينا الخاصة بالعلاقات القنصلية.

[4] – تنص المادة 23 من اتفاقية فيينا للعلاقات الدبلوماسية لسنة 1960 على: "تعفي الدولة المعتمدة ورئيس البعثة من كل الضرائب والعوائد العامة والإقليمية والبلدية بالنسبة لمباني البعثة التي تمتلكها أو تستأجرها على شرط ألا تكون هذه الضرائب أو العوائد مفروضة مقابل خدمات خاصة.

والإعفاء الضريبي المذكور في هذه المادة لا يطبّق الضرائب والعوائد إذا ما كان تشريع الدولة المعتمدة لديها يفرضها على الشخص الذي يتعامل مع الدولة المعتمدة أو مع رئيس البعثة".

كما تنص المادة 32 من اتفاقية فيينا للعلاقات القنصلية لسنة 1963 على: "تعفى مباني القنصلية ومسكن رئيس البعثة القنصلية (العامل) إذا كانت ملكا أو مؤجرة للدولة الموفدة أو لأي شخص يعمل لحسابها من جميع الضرائب والرسوم أيا كانت أهلية أو بلدية أو محلية بشرط ألا تكون مفروضة مقابل خدمات خاصة.

الاعفاء الضريبي المذكور في الفقرة(1) من هذه المادة لا يطبَق على هذه الضرائب والرسوم إذا كان تشريع الدولة الموفد اليها يفرضها على الشخص الذي تعاقد مع الدولة الموفدة أو مع الشخص الذي يعمل لحسابها".

4/ إعفاءات خاصة بتدعيم قطاع الفلاحة: يعد قطاع الفلاحة من القطاعات المهمة التـــي تسهم في تحقيق وإرساء التنمية المستدامة، إذ يحظى بعناية فائقة من الدولة، وفـــي هــذا السياق نجد أن المشرع الجزائري قد أعفى المباني والمنشآت المخصصة للفلاحة، وكــذا كل ما يدخل ضمن تجهيزات المستثمرات الفلاحية من الضريبة على العقــارات المبنيــة، مثل الحظائر المخصَصة للحيوانات، المستودعات المعدَة للوازم المستثمرة الفلاحية وكــذا المخازن أو المطامر لمنتجات زراعية، وغيرها من المنشآت المهيأة لأغــراض فلاحيــة، وهذا دعما لقطاع الفلاحة وتحفيزا للفلاحين على مواصلة نشاطهم وتكثيفه.

ثانيا: الإعفاءات المؤقتة: وردت الإعفاءات المؤقتة من الضريبة على العقارات المبنيــة، ضمن نص المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1] علــى النحــو التالي:

1/ العقارات التي تشكل خطرا على مستعمليها: أعفى المشرع الجزائري مــن الضــريبة على الملكيات المبنية، العقارات التي تشكل خطرا على مستعمليها والمصرَح بأنها غيــر صحَية أو التي هي على وشك الانهيار، إلى درجة تحول دون الإنتفاع منها كلَها أو فــي جزء منها، كالبنايات المتصدعة بسبب الزلازل والسيول أو بسبب القــدم والإهمــال فــي الصيانة، كما ينسحب المثال إلى البنايات غير الصالحة للسكن التي تفتقد للمرافق الأساسية كالمياه والكهرباء والصرف الصحي... .

[1] – المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المــواد 26 و27 مــن الأمــر رقــم 31/96، المؤرخ في 1996/12/30، يتضمَن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية العــدد 85 لســنة 1996، والمادة 06 من القانون رقم 40/11، المؤرخ في 2011/07/18، المتضمَن قانون الماليــة التكميلــي لســنة 2011، الجريدة الرسمية العدد 40 لسنة 2011، والمادة 10 من القانون رقم 08/13، المؤرخ في 2013/12/30، المتضــمَن قانون المالية لسنة 2014، الجريدة الرسمية العدد 68 لسنة 2013، والمادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، المنوَه عنه سلفا.

مهما يكن من الأمر، فإن مناط الإعفاء هنا هو عدم مكنة الإنتفاع بالعقار المبني كلَه أو في جزء منه، فإذا لم يتم الإنتفاع به كلَه أعفي من الضريبة كلَية، أما إذا لـم يتحقـق الإنتفاع به إلا في جزء منه، أعفي من الضريبة عن ذلك الجزء فقط، وتظل سـارية فـي شأن الجزء الآخر القابل للإنتفاع به[1]، وهو ما ينسجم في واقع الأمر مع ما تقرَره الفقرة الثالثة من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بأنـه فـي حالـة الشغل الجزئي للأملاك العقارية قيد الإنجاز، تستحق الضريبة على المسـاحة المنجـزة، القابلة للإنتفاع بها.

2/ البنايات المستعملة لنشاطات الشباب المستثمر: تعفى من الضـريبة العقاريـة علـى الملكيات المبنية، وفقا للفقرة الرابعة من المادة 252 مـن قـانون الضـرائب المباشـرة والرسوم المماثلة، البنايات و إضافة البنايات المستعملة في النشاطات التي يمارسها الشباب ذوو المشاريع، المستفيدين من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصـندوق الوطني لدعم القرض المصغَر أو الصندوق الوطني للتأمين على البطالـة، لمـدة ثـلاث سنوات بداية من تاريخ إنجازها، على أن ترفع مدة الإعفاء إلى ست سنوات إذا ما أقيمت هذه البنايات و إضافة البنايات في المناطق التي توليها الدولة بمشاريع الترقية، كما تمـدَد مدَة الإعفاء إلى ست سنوات، إذا أقيمت في مناطق تستفيد من إعانة الصـندوق الخـاص لتطوير الهضاب العليا، أما إذا كانت تلك البنايات وإضافات البنايات مقامة فـي منـاطق تستفيد من إعانة الصندوق الخاص لتطوير مناطق الجنوب، فتمدَد مدَة الإعفاء إلى عشـر سنوات، ويأتي هذا الإعفاء في الحقيقة في سياق مجهودات الدولة الراميـة إلـى تشـجيع الشباب على ولوج عالم الشغل، من أجل القضاء على البطالة في أوساطهم أو الحد منهـا

---

[1] – عبد الهادي مقبل، دراسة تحليلية انتقادية لقانون الضريبة على العقارات المبنية، دار النهضة العربيـة، القـاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص 166. أنظر أيضا عبد المولى محمد مرسي، المرجع السابق، ص 168.

على الأقل، فضلا عن تحقيق التنمية في المناطق المصنَفة ضمن تلك التي تعمـــل الدولـــة على ترقيتها وتطويرها.

3/ المسكن الوحيد والرئيسي للمكلَف: أعفى المشرع الجزائري العقارات المبنيـــة التـــي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكيها وفق شروط محدَدة، حسب الفقرة الثانية من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي الحقيقة صيغت هاته الفقرة بأسلوب يلفَه اللبس والغموض، سيَما بالنظر إلى صياغتها باللغة الفرنسية التي تفيد إعفاء الملكية الوحيدة التي تشكل السكن الرئيسي للمكلَف[1]، وهو معنى يختلف دون شـــك عن الذي تضمنته الصياغة العربية[2].

إن الثابت في مثل هذه الحالات أن يرجَح النص العربي، لكن بالرغم من ذلك يمكن القول أن النص الفرنسي هو الأقرب إلى قصد المشرع الجزائري، بالنظر إلى الغاية التي توخَاها المشرَع من إقرار هذا الإعفاء، وهي التخفيف عن المكلَف الذي لا يملـــك ســـوى مسكنا وحيدا يعيش فيه، مراعاة لحالته الاجتماعية والاقتصادية، وأن الأخذ بالمعنى الـــذي تضمَنه النص العربي لا ينسجم بتاتا مع هذه الغاية، إذ قد يترتب على تطبيقـــه أن يجعـــل الشخص الذي يملك أكثر من عقار مبني، وهو حتما في هذه الحالة ميسور الحال، معفيـــا من دفع الضريبة عن العقار الذي يتخذه مسكنا رئيسيا رغم يسره المالي.

---

1 - Texte français de l'article 252 du code des impôts directs et des taxes assimileés algérien :
Art. 252 : « Sont exonérés de la taxe foncière sur les propriétés bâties :
2) Les propriétés bâties constituant l'unique propriété et l'habitation principale de leurs propriétaires … . »

2 – الصياغة العربية لنص المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:

المادة 252 : "تعفى من الرسم العقاري على الملكيات المبنية:

2) الملكيات المبنية التي تشكل الملكية الوحيدة أو السكن الرئيسي لمالكيها... ."

وما يعزَز أيضا فكرة أن هذا الإعفاء إنَما قرَره المشرع الجزائري مراعـــاة للحالـــة الاقتصادية للمكلَف، ممَا يرجَح معه المعنى الذي تضمَنته الصياغة الفرنسية للفقرة الثانيـــة من المادة 252 المنوَه عنها أعلاه، أن المشرع ربط الإستفادة من هذا الإعفاء بضـــرورة توفر شرطين اثنين، يتعلق أولهما بقيمة الضريبة المفروضة على البناء، إذ يتعين ألا تفوق مبلغ 1400 د.ج، بينما يتعلق الشرط الثاني بدخل المكلَف بالضريبة الذي ينبغي ألا يتعدى ضعف الأجر الوطني الأدنى المضمون، بما معناه أنه متى حصل المكلــف علــى دخــل شهري يفوق ضعف الأجر الوطني الأدنى المضمون، فهو في نظر المشــرع الجزائــري قادر على تحمل عبء الضريبة العقارية.

4/ البنايات الجديدة: أعفى المشرع الجزائري البنايات الجديدة وإضافات البنايات الجديدة من الضريبة، بموجب الفقرة الثالثة من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذا تيسيرا على المكلَف الذي تكون قد أرهقته نفقات وتكاليف إنجاز البناء، بما قد يؤدي إلى تعقيد وضعيته في حال فرض أي أعباء مالية عليه في الفترة التـــي تعقـــب مباشرة الإنتهاء من تشييد البناء، سيَما بالنسبة لمحدودي الدخل، وينتهي هذا الإعفاء بداية من الأول جانفي من السنة التي تلي سنة إنجازها، وبذلك يكون المشرع الجزائـــري قـــد قلَص بشكل كبير الفترة الزمنية التي يتعين مراعاتها بإعفاء البنايات الجديـــدة وإضـــافات البنايات من الضريبة، فقد كانت تقدَر بسبع سنوات، تحسب بداية من أول جانفي من السنة التي تلي سنة نهاية إنجازها أو شغلها، ويتعين على المكلَف بدفع الضريبة أن يثبـــت مـــدة إنجاز البناء أو تاريخ شغله، تحت طائلة اعتبار البناء منجزا في أجل أقصاه ثلاثة أشـــهر بداية من تاريخ تسليم رخصة البناء الأولى[1]، وهو توجَه لا ريب في غير صالح المكلَفين

[1] – أنظر الفقرة الثالثة من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل تعديلها بموجب المـــادة 05 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015.

من محدودي الدخل الذين فرغوا لتوهم من إنجاز مساكنهم، بما يزيد من الأعباء والتكاليف على عاتقهم.

5/ السكن الإجتماعي العام المــؤجر: تعفى السكنات الإجتماعية التابعة للأملاك الوطنيــة الخاصة، المخصَصة للإيجار من الضريبة العقارية على الملكيات المبنية، اســتنادا إلــى الفقرة الخامسة من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بــالنظر إلى أن تأجير هذه السكنات لا يدرَ في الواقع دخلا كبيرا على الدولة، بقدر ما يعد إعانــة منها للمستفيدين من الإيجار الذين يكونون في الغالب من ذوي الدخل الضــعيف[1]، وقــد ربط المشرع الإستفادة من هذا الإعفاء بضرورة توفر الشرطين المتعلقين بحالة الإعفــاء الخاصة بالمسكن الوحيد والرئيسي للمكلَف، إذ يتعين ألا يفوق مبلغ الضــريبة المســتحقة 1400 د.ج، وألا يتعدى دخل المكلَــف بالضــريبة ضــعف الأجــر الــوطني الأدنــى المضمون[2]، على أن يرفع هذا الإعفاء متى انتقلت الملكية إلى المســتأجر فــي إطــار التنازل عن أملاك الدولة، وما لم يتحقق الإعفاء لسبب آخر من الأسباب سالفة الذكر.

الفرع الثالث: تحديد مقدار الضريبة العقارية على الملكيات المبنية

إن تحديد مقدار الضريبة العقارية على الملكيات المبنية يفترض التوصَل إلى تقــدير حقيقي لقيمة المال الخاضع لها، وهو ما يسمَى بوعائها، باعتبار أن ذلك يعد شرطا لازما لعدالة الضريبة ولصون مصلحة كل من المكلَف بها والخزينة العمومية.

---

[1] - Jean-Pierre THIOLLET, La fiscalité immobilière pour tous, Librairie Vuibert, Paris, 3éme édition, 2007, p 56.

[2] – لا يستثني الإعفاء في الحالتين أصحاب السكنات المعنية من دفع ضريبة عقارية قدرها 500 د.ج ســنويا، حســب الفقرة الخامسة من المادة 252 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

أولا: وعاء الضريبة العقارية على الملكيات المبنية: وفقا للمادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1]، ينتج أساس فرض الضريبة العقارية على الملكيات المبنية، من ناتج القيمة الإيجارية الجبائية لكل متر مربع مضروب في المساحة الخاضعة للضريبة من الملكية العقارية المبنية[2]، على أن يطبَق معدَل تخفيض قدره 2% كل سنة مراعاة لقدم الملكية العقارية المبنية، إلى أن يصل 25% كحد أقصى لا يكون بعده أي تخفيض، وإذا كان البناء يتمثل في مصنع فإن التخفيض يصل إلى 50% كحد أقصى[3].

1/ تقدير القيمة الإيجارية: الأصل أن يراعى في تقدير القيمة الإيجارية للعقار المبني جميع العوامل التي تؤدي إلى تحديدها كطبيعة العقار والمنطقة التي يوجد بها، وعلى الخصوص الأجرة الفعلية للعقار والثابتة في عقد الإيجار[4]، متى كان العقد خاليا من شبهة الصورية أو المجاملة[5].

---

[1] – المادة 254 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المادة 07 من القانون رقم 10/14، المؤرخ في 2014/12/30، يتضمَن قانون المالية لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد 78 لسنة 2014.

[2] - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 39.

[3]-Le system fiscale algérien, Direction des relations publiques et de la communication, Direction général des impôts, Algérie, 2016, p 07.

[4] - Pierre Henri DERYCKE, Les enjeux de la fiscalité foncière, Economica, Paris, 1983, p 128. Voir aussi Alain TRANNOY, Pour une remise à plat de la fiscalité foncière et immobilière, Regards croisés sur l'économie, La découverte, n° 09, 2011, p 134.

[5] – محمد جمال الذنيبات، الضريبة على العقارات المبنية، دراسة مقارنة، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2002، ص 50.

غير أن المشرع الجزائري لم يأخذ في الإعتبار القيمة الإيجارية الفعلية، ولا حتى إن كان العقار مؤجرا فعلا من عدمه، فتولى بنفسه تقدير القيمة الإيجارية للعقار المبني وما يدخل في حكمه[1]، بأن اعتمد في تحديد سعر تأجير المتر المربع بالإستناد إلى تصنيف البلديات حسب المناطق والمناطق الفرعية التي يوجد بها العقار، وفقا للمادتين 256 و257 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2]، التي حددت القيم الإيجارية الجبائية لكل متر مربع من الملكية العقارية المبنية[3].

وفي هذا السياق نشير إلى ثقل آليات تحديد القيمة الإيجارية التي تعد أساس حساب الضريبة العقارية، وهي مرتبطة في الواقع بمشروع مسح الأراضي العام الذي لم يكتمل بعد، والذي يعتبر السند المادي لأي عملية تحقيق ميدانية من أجل التعرف على العقارات التي يشملها التحقيق، لذلك يقترح البعض في هذا الصدد ضرورة التحول إلى الضريبة العقارية التصريحية السنوية، وهي الضريبة التي تتقرَر على الأملاك العقارية على أساس قيمتها التجارية، هذه القيمة التي يقوم المالك بالتصريح بها سنويا لدى مصالح الضرائب المباشرة، بالاستعانة إن اقتضى الأمر بخبير عقاري يسلَمه شهادة تثبت قيمة عقاره،

---

[1] – تقدَر القيمة الإيجارية للعقارات المبنية في التشريع المصري بمعرفة لجان الحصر والتقدير المختصة، على أساس تقسيم العقارات نوعيا في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بها، وللمكلَف بالضريبة العقارية الحق في الطعن على تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه أمام لجان محدثة لهذا الغرض تسمى لجان الطعن، لمزيد من التفصيل راجع عمر أحمد صبري، التقييم العقاري والضرائب العقارية، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2010، ص 22 وما يليها. أنظر أيضا الباز فوزي قابيل، إطار علمي لتقييم العقارات المبنية بهدف التحقق من القيمة الملائمة لتطبيق أحكام التشريعات الضريبية المعاصرة، دراسة نظرية إحصائية، المؤتمر الضريبي الثامن عشر، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2012، ص 12.

[2] – المادة 257 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2015 سالف الذكر.

[3] – أنظر الملحق رقم 1.

ويكون لمصالح الضرائب التي تكون على علم بحدي (الأقصى والأدنى) للقيمة التجارية للعقارات والتي تخرجها من فهرس المعاملات العقارية أن تطلب خبرة مضادة من أجل تحديد القيمة التجارية في حالة نقص التصريح[1].

وتحقق هذه الآلية عدَة مزايا، فهي تؤدي إلى توحيد أسس تحديد الضرائب العقارية باختلاف أنواعها، بجعلها كلها مؤسسة على القيمة التجارية للعقارات وهذا عكس ما هو معتمد بالنسبة للضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية المؤسس على القيمة الإيجارية، وهو ما يفضي إلى توضيح النظام الجبائي العقاري من جهة وكذا من الناحية المادية يسهل عمل مصالح الضرائب ويقلَل من نفقاته، كما يؤدي ذلك إلى التقليل من المنازعات المتعلقة بطعن الملاك في تقييم مصالح الضرائب، ويمكن للإدارة استغلال تصريحهم في حالة تقييم التعويض الواجب عند نزع الملكية للمنفعة العمومية، كما يمكن أن يكون لالتزام المالك بالتصريح بقيمة الأملاك العقارية وسيلة من أجل تنظيم السوق العقارية، وتفادي التهاب الأسعار، إذ عادة ما يحاول المالك التصريح بالثمن الأقل بقصد تفادي أعباء أكبر، ممَا يجعل التصريح أداة بسيكولوجية تحد من المضاربة[2].

2/ تحديد مساحة العقار الخاضع للضريبة: تضمنت المواد 258، 260 و261-أ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[3]، بيان كيفية حساب مساحة العقار المبني الخاضعة للضريبة، التي تتحدَد في الحقيقة وفقا لطبيعة العقار والغرض الذي أعدَ له.

---

[1] – سماعين شامة، النظام القانوني الجزائري للتوجيه العقاري، دراسة وصفية وتحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص 161. أنظر أيضا عبد الحكيم بلوفي، المرجع السابق، ص 67 وما يليها.

[2] – سماعين شامة، المرجع السابق، ص 161-162. أنظر أيضا عبد الحكيم بلوفي، المرجع السابق، ص 69-70.

[3] – المادة 260 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المادة 10 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 المنوَه عنه سلفا.

أ/ العقارات ذات الإستعمال السكني: تحدَد مساحة العقار ذو الاستعمال السكني الفردي بالحواجز الخارجية له، بمعنى المساحة المبنية فعلا والمساحة غير المبنية إلى غاية نهاية حدود الملكية، بينما تحدَد المساحة الخاضعة للضريبة في العقار ذو الاستعمال السكني الجماعي، الذي يتشكل من ملكيات مفروزة وملكية مشتركة، من المساحة المفرزة لكل مالك مضافا إليها الحصة المتعلقة بالأجزاء المشتركة في الملكية[1].

ب/ العقارات ذات الإستعمال التجاري والصناعي: تحدَد المساحة الخاضعة للضريبة في العقارات المبنية المخصصة للمحلات التجارية، ضمن نفس الشروط وبالطريقة ذاتها الخاصة بالعقارات ذات الإستعمال السكني، أما بشأن المحلات الصناعية فتحدَد المساحة الخاضعة للضريبة فيها بحدود مساحة الرقعة الممتدة عليها[2].

ج/ العقارات غير المبنية الملحقة بالملكيات المبنية: تحدَد المساحة الخاضعة للضريبة بالنسبة للعقارات غير المبنية التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية، بالفارق بين المساحة الإجمالية للملكية العقارية والمساحة التي تمتد على رقعتها المباني المشيدة عليها[3].

ثانيا: حساب الضريبة العقارية على الملكيات المبنية: حدَد المشرع الجزائري طريقة حساب الضريبة على العقارات المبنية بموجب المادة 261-ب من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ قرَر نسبة ثابتة تطبق على الوعاء الخاضع للضريبة على النحو السابق بيانه، حينما يتعلق الأمر بعقارات مبنية فعلا، بينما فرض نسبة تصاعدية بشأن العقارات التي تشكَل ملحقات للملكيات المبنية، وهذا على النحو الآتي[4]:

---

[1] - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 39.

[2] – أنظر المادة 260 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3] – أنظر المادة 261-أ من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[4] - Le system fiscale algérien, Op.cit, p 07-08.

1/ العقارات المبنية فعلا: قرَر المشرع فرض نسبة ثابتة مقــدرة ب 3% تطبــق علــى الوعاء الخاضع للضريبة المفروضة على العقارات المبنية فعلا، على أن ترفع هذه النسبة إلى 10% في الحالة التي تكون فيها الملكيات المبنيــة ذات الإســتعمال الســكني غيــر مشغولة، سواء من المالك أو عائلته أو عن طريق الإيجار.

2/ العقارات غير المبنية التي تشكل ملحقات للملكيات المبنية: فــرض المشــرع نســبة تصاعدية على العقارات غير المبنية الملحقة بالملكيات المبنية، بالإستناد إلــى مســاحتها، فتكون النسبة 5% من الوعاء الخاضع للضريبة على النحو السابق بيانــه، عنــدما تقــل المساحة أو تساوي 500 م^2، و7% عندما تفوق المساحة 500 م^2 وتقل أو تساوي 1000 م^2، وتصعد النسبة إلى 10% حالما تفوق المساحة 1000 م^2.

الفرع الرابع: الرسوم العقارية الملحقة بالملكيات المبنية

تضمَن التشريع الجبائي الجزائري نوعين من الرسوم العقارية الملحقــة بالملكيــات المبنية، الأول رسم التطهير أو ما يسمَى برسم رفع القمامة المنزليــة، والثــاني الرســم السنوي على السكن، وهي إيرادات ذات طابع محلي، توجَه نسبة كبيرة منها إلى ميزانيــة الجماعات المحلية.

أولا: رسم التطهير: في إطار سعي الدولة للمحافظة على نظافة المدن والأحياء وجمــال منظرها ومن أجل توفير التمويل اللازم لتحقيق ذلك، فقــد فــرض المشــرع الجزائــري بموجب المادة 263 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة رسما ســنويا علــى

الملكيات المبنية، يسمى رسم رفع القمامات المنزلية، يحصل لفائدة البلديات التي تشتغل فيها مصلحة رفع القمامة[1].

على أن تعفى من الرسم على رفع القمامات المنزلية، الملكيات المبنية غير المستفيدة من هذه الخدمة، وفقا لنص المادة 265 من القانون ذاته، غير أن ذات المادة لم توضح فيما إذا كان الإعفاء يشمل العقارات المبنية التابعة للدولة والجماعات المحلية، لكن بالرغم من ذلك يمكن القول أن الإعفاء يشمل الملكيات العقارية المنوه عنها، طالما أن القاعدة العامة تقضي بإعفاء الأملاك العمومية المخصصة للمنفعة العامة وغير المدرة للربح من الضرائب والرسوم[2].

لقد حدد المشرع الجزائري قيمة رسم التطهير الذي يلحق بالملكيات المبنية، بمقتضى المادة 263 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[3]، وذلك في صورة مجالات ذات حدين أدنى وأقصى، وأناط سلطة تحديد القيمة النهائية للرسم في كل بلدية وضمن المجالات المحددة إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي، بناء على مداولة المجلس الشعبي البلدي وبعد استطلاع رأي السلطة الوصية[4].

إن قيمة رسم التطهير الذي يلحق بالملكيات المبنية، تختلف في واقع الأمر بحسب طبيعة استعمال العقار المبني، إذ غالبا ما يكون حجم القمامة والنفايات الصادرة عن

---

[1] - Le system fiscale algérien, Op.cit, p 08.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 127. أنظر أيضا عبد المولى محمد مرسي، المرجع السابق، ص 133.

[3] – المادة 263 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 1997، المنوه عنه، والمادة 15 من القانون رقم 11/99، المؤرخ في 1999/12/23، يتضمن قانون المالية لسنة 2000، الجريدة الرسمية العدد 92 لسنة 1999، والمادة 11 من القانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22، يتضمن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 79 لسنة 2001، والمادة 21 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 المنوه عنه سلفا.

[4] - Le system fiscale algérien, Op.cit, p 08.

العقارات المخصَصة للسكن أقل من تلك الصادرة عن العقارات ذات الاستعمال المهني والحرفي أو الصناعي والتجاري، ممَا يحتَم من باب العدالة أن تكون قيمة رسم التطهير المطبَقة على المساكن أقل من تلك المطبَقة على المحلات الصناعية والمهنية.

ففيما يخص الملكيات العقارية ذات الاستعمال السكني، تقدَر قيمة الرسم من 1000 إلى 1500 د.ج، بينما تقدَر قيمة الرسم بالنسبة للملكيات العقارية ذات الاستعمال المهني أو التجاري أو الحرفي أو الصناعي من 3000 إلى 12000 د.ج، ومن 20000 إلى 130000 د.ج، حينما تكون كميَة النفايات الصادرة منها كبيرة.

وفي هذا السياق، فإنه من المفيد التنويه إلى أن المشرع الجزائري قد اعتبر الأراضي المهيَاة للتخييم والمقطورات في حكم العقارات المبنية، وأخضعها لرسم التطهير محدَدا قيمته ما بين 8000 و23000 د.ج[1]، ويرجع ذلك إلى ما قد يصدر من نفايات عند نصب الخيام أو توقيف المقطورات.

ثانيا: الرسم السنوي على السكن: أسَس المشرع الجزائري رسما سنويا على السكن بموجب المادة 67 من قانون المالية لسنة 2003[2]، المعدَلة بالمادة 41 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 المنوَه عنه سلفا، والمادة 37 من قانون المالية لسنة 2016[3]، يستحقَ على العقارات المبنية سواء كانت محلات ذات طابع سكني أو لمزاولة نشاط

---

[1] – أنظر المادة 263 مكرر2 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] – القانون الرقم 11/20، مؤرخ في 2002/12/24، يتضمَن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية العدد 86 لسنة 2002.

[3] – القانون رقم 18/15، المؤرخ في 2015/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية العدد 72 لسنة 2015.

مهني[1]، يحصَل من قبل وكلاء شركات توزيع الكهرباء والغاز على وصولات الكهربـاء والغاز حسب دورية الدفع، ويدفع ناتج هذا الرسم إلى الصندوق المكلَف بإعادة الاعتبـار للحظيرة العقارية[2].

وقد حدَد المشرع مبلغه بواقـع 600 د.ج و2400 د.ج علـى التـوالي، بالنسـبة للمحلات ذات الطابع السكني والمهني الواقعة في البلديات مقر الدوائر، فضلا عن مجموع بلديات ولايات الجزائر، عنابة، قسنطينة ووهران، بينما تقدَر قيمته ب 300 د.ج و1200 د.ج على التوالي بالنسبة للمحلات ذات الطابع السكني والمهني الواقعة في باقي بلـديات ولايات الوطن، وبذلك يكون المشرع الجزائري قد قرَر مبالغ محدَدة للرسم السنوي علـى السكن بصرف النظر عن المقدرة التكليفية للمكلَفين به[3].

المطلب الثاني: الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية

الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية، هي ضـريبة سـنوية تطبـق علـى الأراضي الفضاء غير المبنية، وقد أعفى المشرع بعض العقـارات غيـر المبنيـة مـن الضريبة اعتبارا لمقتضيات العدالة والمنطق القانوني السليم، كما حرص على بيان كيفيـة تحديد مقدار الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية.

وعليه نسعى من خلال هذا المطلب إلى تحديد الملكيات غيـر المبنيـة الخاضـعة للضريبة العقارية في الفرع الأول، ثم نبيَن الملكيات غير المبنية المعفاة من الضريبة فـي

---

1 – اصطلح عليه المشرع الجزائري بالرسم رغم أن المكلَف يدفعه جبرا عنه فضلا عن انتفـاء الخدمـة أو المنفعـة الخاصة التي يحصل عليها المكلَف دون سواه.

2 – أنظر المادة 37 من قانون المالية لسنة 2016 المنوَه عنه سلفا.

3 - Jaune- Claude ZARKA, Op.cit, p 20.

الفرع الثاني، على أن نتطرق في الفرع الثالث إلى تحديد مقدار الضريبة العقارية علـــى الملكيات غير المبنية.

الفرع الأول: تحديد الملكيات غير المبنية الخاضعة للضريبة

تطبَق الضريبة العقارية على جميع الملكيات العقارية غير المبنيـــة، باســـتثناء تلـــك المعفية صراحة بنص القانون، فضلا عن الملكيات غير المبنية المعتبرة حكما مبنية والتي تخضع للضريبة العقارية على الملكيات المبنية[1]، وفقا لما سبق بيانه.

وقد خصَ المشرع الجزائري بالذكر بعض العقارات غيـــر المبنيـــة التـــي تخضـــع للضريبة بموجب المادة 261-د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2]،علـــى النحو الآتي:

- الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير، بما فيهـــا الأراضـــي قيـــد التعمير التي لم تخضع بعد للضريبة على الملكيات المبنية.
- المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق
- مناجم الملح والسبخات
- الأراضي الفلاحية.

[1] - Patrick MOUZET, L'essentiel des finances locales 2015-2016, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Paris, 10éme édition, 2015, p 28.

[2] - المادة 261-د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المادة 13 قانون الماليـــة التكميلـــي لسنة 2015 المنوَه عنه سلفا.

1/ الأراضي الكائنة في القطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير، بما فيها الأراضـــي قيــد التعمير غير الخاضعة بعد للضريبة على الملكيات المبنية: بالنظر إلـــى خلـــو التشـــريع الضريبي الجزائري من تعريف للقطاعات العمرانية أو القابلة للتعمير، فإنه لا مناص من الالتجاء إلى القوانين الخاصة ذات الصلة، سيَما قانون التهيئة والتعمير[1] وقانون التوجيــه العقاري المنوَه عنه.

من الثابت قانونا أنه يتعين تغطية كل بلدية بمخطط توجيهي للتهيئة والتعميــر، يــتم اعداده بمبادرة من رئيس المجلس الشعبي البلدي وتحت مسؤوليته، يحدد هــذا المخطــط التوجيهات الأساسية للتهيئة العمرانية للبلدية أو البلديات المعنية، أخــذا بعــين الإعتبــار تصاميم التهيئة ومخططات التنمية، ويضبط الصيغ المرجعية لمخطط شغل الأراضي[2].

يقسَم المخطط التوجيهي للتهيئة والتعمير المنطقة التي يتعلق بها إلـــى نـــوعين مـــن القطاعات الأساسية، التي تعدَ في الحقيقة أجزاء ممتدَة من تراب البلدية يتوقَع تخصـــيص الأراضي الكائنة بها لاستعمالات عامة ضمن آجال محدَدة للتعمير، يتعلَــق النـــوع الأول بقطاعات التعمير ويشمل القطاعات المعمرة والقطاعات القابلة للتعمير، بينما يتعلق النوع الثاني بالقطاعات غير القابلة للتعمير[3].

ففيما يخص القطاعات العمرانية، فقد بيَنت المادة 20 من قانون التوجيه العقاري أنَها تشمل كل الأراضي حتى وإن كانت غير مجهَزة بجميع التهيئات التـــي تشـــغلها بنايـــات مجمَعة، ومساحات فاصلة ما بينها ومستحوذات التجهيزات والنشاطات ولو غيـــر مبنيـــة،

---

[1] – القانون رقم 29/90، المؤرخ في 1990/12/01، المتعلَق بالتهيئة والتعمير، الجريدة الرسمية العـــدد 52 لســـنة 1990، المعدَل والمتمَم بالقانون 05/04، المؤرخ في 2004/08/14، الجريدة الرسمية العدد 51 لسنة 2004.

[2] – أنظر المادتين 16 و24 من قانون التهيئة والتعمير.

[3] – أنظر المادة 19 من قانون التهيئة والتعمير.

كالمساحات الخضراء والحدائق والفسحات الحرَة والغابات الحضرية الموجَهة لخدمة هذه البنايات المتجمَعة، كما تشمل القطاعات العمرانية أيضا الأجزاء من المناطق المعمَرة الواجب تجديدها وإصلاحها وحمايتها، وينسجم هذا المعنى في الحقيقة مع ذلك الذي تضمَنه نص المادة 20 من قانون التهيئة والتعمير في تحديده لمفهوم الأراضي العمرانية، على أنها كل قطعة أرض يشغلها تجمَع بنايات في مجالاتها الفضائية وفي مشتملات تجهيزاتها وأنشطتها، ولو كانت هذه الأرضية غير مزوَدة بكل المرافق أو غير مبنية أو مساحات خضراء أو حدائق أو تجمَع بنايات، وبالتالي فإن القطاعات العمرانية تتشكَل من مجموع امتداد الأراضي العمرانية.

أما بخصوص القطاعات القابلة للتعمير، فهي تتشكَل وفقا للمادة 21 من قانون التوجيه العقاري، من جميع القطع الأرضية المخصَصة للتعمير في الآجال المعيَنة بواسطة أدوات التهيئة والتعمير، وتضم القطاعات المبرمجة للتعمير وقطاعات التعمير المستقبلية.

وقد وضَحت المادة 21 من قانون التهيئة والتعمير، أن القطاعات المبرمجة للتعمير هي القطاعات المخصَصة للتعمير على الأمدين القصير والمتوسط في آفاق عشر سنوات، حسب الأولويات المنصوص عليها في المخطَط التوجيهي للتهيئة والتعمير، في حين تشمل قطاعات التعمير المستقبلية وفقا للمادة 22 من ذات القانون، جميع الأراضي المخصَصة للتعمير على الأمد البعيد في آفاق عشرين سنة.

وصفوة القول، أنَه ينبغي التركيز في خضَم ما قيل أعلاه بشأن تحديد ماهية القطاعات العمرانية وتلك القابلة للتعمير، أن ما يخضع للضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية هي الأراضي الفضاء غير المبنية وغير المعتبرة مبنية حكما والواقعة ضمن

قطاعات التعمير، بما فيها الأراضي قيد التعمير التي لم تخضع بعد للضريبة على الملكيات المبنية، حسب المادة 261-د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

2/ المحاجر ومواقع استخراج الرمل والمناجم في الهواء الطلق: إن مقالع الحجارة والمرامل هي تلك المواقع التي تقتطع وترفع منها الحجارة والرمل لغرض استعمالها في مجالات متعدَدة، كالبناء والزخرفة والرصف وتهيئة الأراضي وتمهيدها وتخصيبها[1]، أما المناجم في الهواء الطلق فهي الأماكن والمواقع التي تمارس فيها الأنشطة التي تهدف إلى استخراج المواد المعدنية والمواد الخام، عن طريق رفع الأتربة التي تغطي المادة المعدنية المطلوب استغلالها، مباشرة من سطح الأرض دون القيام بأعمال الحفر في جوفها[2].

تعد المحاجر والمرامل والمناجم في الهواء الطلق من الأملاك العقارية غير المبنية[3]، التي تخضع للضريبة العقارية، أما المواد المستخرجة منها فتعتبر أملاكا منقولة[4]، ممَا يخرجها من نطاق تطبيق الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية.

3/ مناجم الملح والسبخات: تعدَ الأماكن التي يستخرج منها الملح وكذلك الأحواض المائية المالحة التي تشكَل ما يعرف بالسبخات عقارات غير مبنية، وتخضع بالتالي للضريبة العقارية وفق الفقرة الثالثة من المادة 261-د من قانون الضرائب المباشرة

[1] – عبد المنعم محمد داود، الضرائب العقارية والرسوم المحلية، مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية، القاهرة، مصر، 2008، ص 68.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص131.

[3] – أنظر المادة 12 من القانون رقم 14-05، المؤرخ في 2014/02/24، يتضمَن قانون المناجم، الجريدة الرسمية العدد 18 لسنة 2014.

[4] – تعد المواد المعدنية والمتحجَرة المكتشفة وغير المكتشفة، المتواجدة في المجال البري الوطني السطحي أو الباطني أو في المجال البحري التابع لسيادة الدولة الجزائرية أو للقانون الجزائري، ملكية عمومية ملكا للمجموعة الوطنية، طبقا للمادة 18 من الدستور، وهو ما أكدته المادة الثانية من القانون رقم 14-05، المتضمن قانون المناجم المنوَه عنه.

والرسوم المماثلة، فمناط فرض الضريبة هو أن تكون هذه العقارات غير المبنية منتجة فعلا أو قابلة لأن تكون منتجة[1].

4/ الأراضي الفلاحية: عرَف المشرع الجزائري الأراضي الفلاحية بموجب المادة الرابعة من قانون التوجيه العقاري، بأنَها كل أرض تنتج بتدخل الإنسان سنويا أو خلال عدَة سنوات انتاجا يستهلكه البشر أو الحيوان أو يستهلك في الصناعة استهلاكا مباشرا أو بعد تحويله.

وعليه تخضع جميع الأراضي الفلاحية التي ينطبق عليها مفهوم المادة الرابعة من قانون التوجيه العقاري، للضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية، سواء كانت مزروعة بالفعل أو قابلة للزراعة، إذ لم يشترط المشرع الجزائري من خلال الفقرة الرابعة من المادة 261-د من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، أن تكون الأرض الفلاحية مزروعة بالفعل، ممَا يعني أن الأرض الفلاحية القابلة للزراعة تخضع أيضا للضريبة العقارية، غير أن وعاء الضريبة في هذه الحالة هي القيمة الإيجارية للأرض، وليس الدخل أو الإيراد الذي ينتج عن الأرض الفلاحية، المتأتي من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي والدواجن والنحل، التي يمارسها المزارع داخل مزرعته ولا تكتسي طابعا صناعيا[2].

---

[1] - محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص131-132.

[2] - عرَف المشرع الجزائري الإيرادات الفلاحية بالمادة 35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على النحو الآتي: "تعتبر إيرادات فلاحية، الإيرادات المحققة من الأنشطة الفلاحية وتربية المواشي.

وتشكل كذلك إيرادات فلاحية الأرباح الناتجة عن أنشطة تربية الدواجن، والنحل والمحار، وبلح البحر، والأرانب واستغلال الفطريات في السراديب داخل باطن الأرض.

غير أنه لا يمكن أن تعتبر أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحية إلا إذا:

- كانت ممارسة من طرف مزارع في مزرعته.
- وكانت لا تكتسي طابعا صناعيا".

ويشكَل في الحقيقة فرض الضريبة العقارية في هذه الحالة نوعا من الجزاء المسلَط على مالك الأرض القابلة للزراعة ولا يزرعها، حتى يكون ذلك دافعا للمالك لزرع أرضه والاستفادة منها بدلا من تركها معطَلة.

إن الدور الذي يتعيَن أن تؤديه السلطات العمومية في تنظيم السوق العقارية بقصد ضمان شفافيتها وكذا سيولتها، يحتَم أن تكون الضريبة على العقارات غير المبنية أداة توجيه في يد الإدارة، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة والمتمثلة أساسا في حماية الأراضي الفلاحية وزيادة مردوديتها، لذلك وجب محاربة الريع العقاري من خلال تشجيع الاستغلال المباشر للأرض من قبل المالك وعائلته، بتقرير سلسلة من التخفيضات وربما حتى الإعفاءات سيَما المرتبطة بإنجاز عمليات المحافظة على خصوبة التربة وكذا التهيئة العقارية من خلال دمج أتعاب الأشغال المنجزة من قبلهم ضمن مصاريفهم التي يمكن إعفاؤها، بينما يجب تشديد العبء الضريبي على ملاك الأراضي الفلاحية الذين يثبت عدم استغلالهم لأراضيهم في الفلاحة، وفقا للمادة 55 وما يليها من قانون التوجيه العقاري، وينسحب ذلك أيضا على عاتق المالك الريعي الذي يعطي أرضه لاستغلالها من قبل الغير، وفي هذه الحالة يتعيَن تفادي محاولة المالك الريعي أن يحمَل المستأجر العبء الضريبي المفروض على الملكية العقارية[1].

---

[1] – سماعين شامة، المرجع السابق، ص 163.

الفرع الثاني: الملكيات غير المبنية المعفاة من الضريبة العقارية

قرَر المشرع الجزائري عدَة إعفاءات للملكيات غير المبنية من الضريبة العقاريـــة، تضمَنها نص المادة 261–ه من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، منها ما هــو مقرَر مراعاة لطبيعة الملكية العقارية غير المبنية المخصَصة للمصلحة والمنفعة العامـــة، ومنها ما قصد المشرع به تلافي الإزدواج الضريبي.

إن الإعفاءات التي تضمَنها نص المادة 261–ه المنوه عنها، إنَما هي إعفاءات دائمة بالنسبة للملكية العقارية غير المبنية، فالمشرع الجزائري لم ينـــتهج ذات المســـلك الـــذي انتهجه بخصوص الإعفاءات المقرَرة بشأن الضريبة العقارية على الملكيات المبنية، حـــين قرَر إعفاءات دائمة وأخرى مؤقتة.

1/ الأملاك العقارية غير المبنية المدرجة ضمن الأملاك الوطنية: تعفى مـــن الضـــريبة العقارية، وفق الفقرة الأولى من المادة 261–ه من قانون الضرائب المباشـــرة والرســـوم المماثلة، الملكيات العقارية غير المبنية التابعة للدولة والولايات والبلـــديات والمؤسســـات العمومية ذات الطابع الإداري، متى كانت مخصَصة لنشاط ذي منفعة عامة وغير مـــدرَة للربح[1]، بينما يرفع عنها الإعفاء حين تكتسي طابعا صناعيا وتجاريا.

2/ الأراضي المشغولة بالسكك الحديدية: إن الأراضي التي تشغلها السكك الحديدية لسير القطارات، تكون معفية من الضريبة العقارية، وفق الفقرة الثانية من المادة 261–ه مـــن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي هذه الحالة يكون المشرع الجزائري قـــد خرج عن القاعدة الواردة بالفقرة الأولى من المادة ذاتها، التي تقضي بعدم إعفاء الأراضي التابعة للدولة حين تكون مدرَة لأرباح.

---

[1] - Jaune- Claude ZARKA, Op.cit, p 24.

3/ الأملاك العقارية غير المبنية الموقوفة وقفا عاما: أعفى المشرع الجزائري الملكيات غير المبنية التابعة للأوقاف العمومية المحبوسة على جهات خيرية على وجه التأبيد من الضريبة العقارية، حسب الفقرة الثالثة من المادة 261-ه من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كون أن منفعتها أصبحت مرصودة لأوجه البر والإحسان، بما يحقق التكافل الإجتماعي ويدعم جهود الدولة الرامية إلى التكفَل بالفئات المعوزَة والمحرومة، وبالتالي تحقيق المصلحة والمنفعة العامة، ممَا يقتضي معه إعفاءها من الضريبة العقارية.

4/ الأراضي الخاضعة للضريبة العقارية على الملكيات المبنية: يقتضي مبدأ العدالة الضريبية عدم فرض أكثر من ضريبة على ذات الوعاء الضريبي، لذلك أدرج المشرع الجزائري بموجب الفقرة الرابعة من المادة 261-ه من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، الأراضي المعتبرة حكما عقارات مبنية والخاضعة للضريبة العقارية على الملكيات المبنية، ضمن الإعفاءات المقرَرة من الخضوع للضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية، وهذا منعا للإزدواج الضريبي، كما أن اعتبار الأرض عقارا مبنيا حكما، يجعلها تخرج من الناحية الضريبية من نطاق الملكيات غير المبنية، ممَا يفسَر أيضا إعفاءها من الضريبة على الملكيات غير المبنية.

الفرع الثالث: تحديد مقدار الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية

يرتبط تحديد مقدار الضريبة العقارية المستحقة للخزينة العمومية على الملكيات غير المبنية، بنسب محدَدة قانونا من وعائها الخاضع للضريبة، المشكَل من القيمة الإيجارية الجبائية للملكية غير المبنية تبعا للمساحة الخاضعة للضريبة.

أولا: وعاء الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية: ينتج الأساس الضريبي على الملكيات العقارية غير المبنية، وفق المادة 261-و من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1]، من ناتج ضرب القيمة الإيجارية الجبائية للملكية غير المبنية، المعبَر عنها بالهكتار بالنسبة للأراضي الفلاحية وبالمتر المربع بالنسبة لباقي الأراضي، مضروبا في مساحة الملكية الخاضعة للضريبة العقارية.

وقد حدَد المشرع الجزائري القيمة الإيجارية الجبائية للأراضي الفضاء الخاضعة للضريبة العقارية بالإعتماد في تحديد سعر تأجير الوحدة (المتر المربع أو الهكتار حسب الحالة) وفق طبيعة الأرض والمنطقة المصنَفة فيها[2].

ففيما يتعلق بتصنيف الأراضي الواقعة في قطاعات التعمير، فقد قسمت إلى أربع مناطق، وهي المحدَدة بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 1994/05/24[3]، على أن تضم كل منطقة وفقا للمادة 09 من قانون المالية لسنة 2002 المنوَه عنه، المعدلة للمادة 261-و من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، نوعين من الأراضي،

---

[1] - المادة 261-و من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المواد 09 و10 من قانون المالية لسنة 2002، والمادة 14 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 المنوَه عنهما سلفا.

[2] - أنظر الملحق رقم 02.

[3] - قرار وزاري مشترك مؤرخ في 1994/05/24، يتضمَن تصنيف البلديات حسب المناطق والمناطق الفرعية، لتحديد القيمة الإيجارية الجبائية في مجال الرسم العقاري المطبَق على الملكيات المبنية وغير المبنية، وتقييم الأملاك العقارية في حالة وجود نقص في التصريح، الجريدة الرسمية العدد 70 لسنة 1994.

يحوي النوع الأول الأراضي المعدة للبناء، يكون فيه سعر تأجير المتر المربع أعلى من النوع الثاني الذي يشمل الأراضي الأخرى المستعملة للنزهة وحدائق الترفيه والألعاب والتي لا تشكَل ملحقات للملكية المبنية.

أما بخصوص تصنيف الأراضي الفلاحية، فإنه وفق المادة 81 من قانون المالية لسنة 1989[1]، فقد تم تصنيفها إلى أربع مناطق على أساس المناخ السائد وكذا خضوع الأراضي لنظام السقي من عدمه، حيث يزيد سعر تأجير الهكتار في المناطق المسقية عنه في المناطق اليابسة[2]، فيزيد تبعا لذلك معدل الضريبة العقارية.

ثانيا: حساب الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية: تحسب الضريبة العقارية على الملكيات غير المبنية على أساس القيمة الإيجارية الجبائية لمساحة الأرض، بنسب مختلفة تبعا لطبيعة الأرض والمنطقة المتواجدة بها، حدَدتها المادة 261-ز من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[3]، على النحو الآتي:

---

[1] – قانون رقم 33/88، مؤرخ في 1988/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 1989، الجريدة الرسمية العدد 54 لسنة 1988.

[2] – تشمل هذه المناطق وفق المادة 81 من قانون المالية لسنة 1989 ما يلي:

المنطقة أ: تضم هذه المنطقة أراضي السهول الساحلية والمجاورة للسواحل المستفيدة من كميات أمطار تفوق 600 مم.

المنطقة ب: تضم أراضي السهول المستفيدة من كميات أمطار تتراوح بين 450 و600 مم.

المنطقة ج: تضم أراضي السهول المستفيدة من كميات أمطار تتراوح بين 350 و450 مم.

المنطقة د: وتضم كافة الأراضي الفلاحية الأخرى المستفيدة من كميات أمطار تقل عن 350 مم وكذا الواقعة منها بالجبال.

وتعتبر الأراضي سهولا، وفق المادة 81 المذكورة أعلاه، عندما تقل نسبة انحدارها عن 12،5%.

[3] – المادة 261-ز من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المادة 16 من القانون رقم 02/97، المؤرخ في 1997/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 1998، الجريدة الرسمية العدد 89 لسنة 1997، والمادة 10 من قانون المالية لسنة 2002، والمادة 15 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015، والمادة 05 من قانون المالية لسنة 2016 وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

تخضع الملكيات غير المبنية المتواجدة في المناطق غير العمرانية لضـــريبة تقـــدَر نسبتها بـــ 5% من الأساس الضريبي لها، الناتج من ضرب القيمة الإيجارية لهذه الأرض في المساحة الخاضعة للضريبة.

وفيما يخص الأراضي العمرانية، فإن مبلغ الضريبة يحدد كما يلي:

- 5% عندما تقل مساحة الأرض عن 500 م^2 أو تساويها.

- 7%عندما تفوق مساحة الأرض 500 م^2 وتقل أو تساوي 1000م^2.

- 10% في الحالة التي تفوق فيها مساحة الأرض 1000 م^2.

وممَا يجدر التنويه إليه بشأن الأراضي الواقعة في قطاعات التعمير، فإن المشرع قد قرَر مضاعفة نسبة الضريبة العقارية المفروضة عليها إلى أربعة أضعاف، حينما لا تنشأ عليها بنايات خلال مدَة ثلاث سنوات تسري من تاريخ الحصول على رخصـــة البنـــاء أو صدور رخصة التجزئة، حسب الفقرة الثانية من المادة 261-ز مـــن قـــانون الضـــرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهذا إن دلَ على شيء، فإنَما يـــدل علـــى رغبـــة المشـــرع وحرصه على تفادي تعطيل الغرض الذي تؤديه الأراضي العمرانية المصنفة وفق أدوات التهيئة والتعمير، كأوعية لاستقبال البنايات والمنشآت المرصـــودة للاحتياجـــات الحاليـــة والمستقبلية، سيَما في مجال السكن، فكم من الناس يحرص على إبقاء الأرض فضاء غير مبنية طالما اتصلت بالمرافق الأساسية، ويستمر الحال كثيرا انتظارا لارتفاع الأســـعار لا سيَما في ظل أزمة الإسكان المستمرة، وقد تحقَق له أرباحا طائلة من ذلك بـــالرغم مـــن حجبها عن الإستثمار الحقيقي لها، وبالتالي كان سائغا فرض ضريبة على هذه الأراضي،

حتى تسهم هذه الضريبة في حث الملاك على البناء، بما يضفي إلـــى مواجهـــة مشـــكلة الإسكان المستفحلة بدلا من ترك الأرض فضاء دون إقامة أي مباني عليها[1].

أما بالنسبة للأراضي الفلاحية، فتحسب الضريبة العقارية بنسبة 3% مـــن الأســـاس الضريبي، وتعد أقلَ النسب المطبقة على العقار غير المبني، بما يجسَد نيَة المشـــرَع فـــي تدعيم قطاع الفلاحة.

المطلب الثالث: الضريبة على تأجير الملكية العقارية

لقد استحدث المشرع الجزائري بموجب المادة 38 من قانون المالية لســـنة 1991[2] ضريبة سنوية على الدخل الإجمالي للأشخاص الطبيعيين[3]، إذ تفرض هذه الضريبة على مجموعة من المداخيل، من بينها الإيرادات المحققة من إيجار الملكيـــات المبنيـــة وغيـــر المبنية بما فيها الأراضي الفلاحية[4]، وفقا للمادة 42 وما يليها مـــن قـــانون الضـــرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بل حتى ولو لم يكن هناك عقد إيجار، إذ وسَع المشرع هـــذه

---

[1] – السيد عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية، القـــاهرة، مصـــر، 1993، ص 83.

[2] – قانون رقم 36/90 مؤرخ في 1990/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1991، الجريدة الرسمية العدد 57 لسنة 1990.

[3] – بالنسبة للأشخاص المعنوية فهي خاضعة للضريبة على أرباح الشركات، فأساس التمييز بين ما يخضـــع لأحكـــام الضريبة على الدخل الإجمالي وما يخضع لأحكام الضريبة على أرباح الشركات هو طبيعة الشخص الذي يحقق الدخل، فإذا كان الشخص شخصا طبيعيا فإن ما يحققه من مداخيل من مباشرة نشاطاته المختلفة وممتلكاته يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، أما إذا كان الشخص اعتباريا (معنويا) فإن أرباحه تخضع للضريبة على أرباح الشركات.

[4] – وهو الوضع المشابه لما هو موجود في فرنسا، مع اختلاف طفيف يتعلَق ببعض المداخيل المشكلة للدخل الإجمالي الخاضعة للضريبة، لمزيد من التفصيل راجع في ذلك:

Eric PICHET, L'impôt sur le revenu, Théorie et pratiques, Les Editions du Siècle, France, 16 éme édition, 2015, p 16. Voir aussi Emmanuel DISLE et Jacques SARAF, Fiscalité pratique 2015: en 34 fiches, Dunod, Paris, 20éme édition, 2014, p 92 et suivants.

الضريبة لتشمل العقارات المعارة، وفقا لنص المادة الثالثة من قانون المالية لسنة 1994[1]، المعدلة للمادة 42 المذكورة أعلاه.

الفرع الأول: تحديد المداخيل الخاضعة للضريبة على تأجير الملكية العقارية

عرَف المشرع الجزائري المداخيل الناتجة عن إيجار الملكية العقارية والتي تخضع للضريبة بنص المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وقد اصطلح عليها بالريوع العقارية الناتجة عن:

- إيجار العقارات المبنية أو أجزاء منها، كإيجار العقارات السكنية وكذلك إيجار العقارات ذات الاستعمال التجاري أو الصناعي غير المجهَزة بعتادها، ومالم تكن قيمة الإيجار مدرجة ضمن أرباح المحل التجاري أو المؤسسة الصناعية أو الحرفية أو مستثمرة فلاحية أو مهنة غير تجارية، وهذا من أجل تفادي تكليف ذات الدخل بالضريبة أكثر من مرَة[2].

- عقد عارية الاستعمال، وقد عرَف المشرع الجزائري عقد العارية بنص المادة 538 من القانون المدني بأنه "عقد يلتزم بمقتضاه المعير أن يسلم المستعير شيئا غير قابل للاستهلاك ليستعمله بلا عوض لمدَة معيَنة أو في غرض معيَن على أن يردَه بعد الاستعمال"، وبالتالي فإن عقد عارية الاستعمال لا يدر في الحقيقة أي ريع أو إيراد على المعير، ممَا يظهر

---

[1] – المرسوم التشريعي رقم 18/93، المؤرخ في 1993/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية العدد 88 لسنة 1993.

[2] – لا تنتمي لفئة المداخيل العقارية، مداخيل الأملاك المبنية وغير المبنية المدرجة في أرباح مؤسسة صناعية أو تجارية أو مستثمرة زراعية أو مهنة غير تجارية، وفي هذه الحالة تخضع هذه المداخيل للضريبة بعنوان النشاط الذي تتبعه وتبعا للقواعد المطبَقة على هذا النشاط، وفي هذا السياق تنتمي لفئة الأرباح الصناعية والتجارية وليس للمداخيل العقارية، تأجير المحلات المفروشة وتأجير مؤسسة صناعية أو تجارية مجهَزة بأثاث أو عتاد ضروري لاستغلالها. راجع في ذلك

Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 14.

غرابة مسلك المشرع في افتراض ريع أو دخل معيَن عــن عقــد العاريــة وإخضـــاعه للضريبة.

- تدرج كذلك ضمن صنف الريوع العقارية الخاضعة للضريبة على الــدخل الإجمـــالي، الإيرادات الناتجة عن إيجار العقارات غير المبنية بمختلف أنواعها بما فيهـا الأراضــي الفلاحية[1].

الفرع الثاني: تحديد قيمة الضريبة على تأجير الملكية العقارية

اعتمد المشرع الجزائري في تحديد مبلغ الضريبة على القيمة الإيجارية بالنسبة لعقد العارية، بينما فرَق في تحديده لمبلغ الضريبة على المداخيل الناتجة عن تــأجير الملكيــة العقارية بين نوعين من الإيجار، تختلف نسبة الضريبة بينهما وفقا لما يلي:

أولا: عقد العـــارية: يتكون الأساس الضريبي المعتمد في عقــد العاريــة مــن القيمــة الإيجارية، المحدَدة استنادا إلى السوق العقارية المحلية أو حسب المقاييس المقــرَرة عــن طريق التنظيم، حسب المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ثانيا: إيجار العقارات ذات الاستعمال السكني: تخضع المداخيل المتأتية من الإيجار المدني للعقارات ذات الاستعمال السكني للضريبة على الدخل العقاري، بنسبة 7% محررَة مــن الضريبة[2]، على أساس مبلغ الإيجار الإجمالي السنوي من دون تخفيض، كمقابل لجبــر النقص في قيمة العقارات ومصاريف الصيانة والتصليح التي يتحمَلها المؤجر، في حــين يعفى الإيجار الذي يتم لفائدة الطلبة من الضريبة وفقا للمادة 8 من قانون الماليــة لســنة

---

[1] - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p12-13.
[2] - Le system fiscale algérien, Op.cit, p 07.

2005[1]، المعدَلة للمادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهو ما يعكس سعي المشرع إلى ضمان إسكان الطلبة خاصة الجامعيين منهم الذين تبعد الجامعات أو مراكز البحث عن مقر سكانهم، لكنه إجراء لن يؤدي في اعتقادنا إلى فائدة عملية ملموسة كون أن الدولة تحتكر مجال الخدمات الجامعية، فهي تضمن الإيواء والإسكان لفائدة الطلبة طيلة فترة الدراسة.

ثالثا: إيجار العقارات ذات الاستعمال التجاري أو المهني: تخضع المداخيل الناتجة عن إيجار العقارات ذات الاستعمال التجاري أو المهني للضريبة على الدخل، بمعدل 15% محررَة من الضريبة من قيمة الإيجار السنوي، ومن دون تخفيض أو خصم للمصاريف والأعباء التي يكون قد تحمّلها المؤجر وفقا للمادة 42 المذكورة أعلاه، وفي هذا الصدد أخضع المشرع الجزائري إيرادات كراء قاعات الحفلات وحفلات الأسواق والسيرك للضريبة على الدخل الإجمالي بنسبة 15% محررَة من الضريبة، أي من دون تطبيق تخفيضات[2]، وفقا للمادة 42 من قانون المالية لسنة 2005 المنوَه عنه، وهو في الحقيقة حكم ينسجم مع نص المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، باعتبار أن القاعات المعدَة للحفلات والسيرك تعد من العقارات ذات الاستعمال التجاري.

---

[1] - القانون رقم 21/04، المؤرخ في 2004/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 2004.

[2] - Le system fiscale algérien, Op.cit, p 03.

المبحث الثاني: تقييم جباية الملكية العقارية والدخل المتأتي منها

إن استقراء النصوص الجبائية المنظمة للضرائب على الملكيات المبنية وغير المبنية والضرائب على تأجير الملكية العقارية، يشير إلى تميَزها بعدَة خصائص عمَا سواها من الضرائب، سيَما ارتباطها الوثيق بالدخل العقاري الفعلي كما الحكمي أكثر من العقارات ذاتها كرأس مال، وهذا ما يدفع إلى التساؤل عن مشروعية الضريبة العقارية على المسكن الخاص، بالنظر إلى أن فرضها بصورة دورية يؤدي حتما إلى الإنتقاص من وعائها تدريجيا مع مرور الزمن، بما يمس بحق الملكية الخاصة المضمون بموجب الدستور.

تبعا لذلك نقسم هذا المبحث إلى مطلبين، نبيَن في الأول خصوصيات الضرائب على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها، في حين نبحث في المطلب الثاني مشروعية الضريبة على المسكن الخاص.

المطلب الأول: خصوصيات الضرائب على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها

تفرض الضرائب على الثروة العقارية بشكل مباشر بالنظر لمعرفة المكلَف بها مسبقا، فلا يمكن تحميل عبئها على غير المكلَف بها قانونا، وهي تراعي في بعض الجوانب ظروف المكلَف بها.

كما أنها لا تسري من جانب آخر على مجموع الدخل بما يشكَل ضريبة واحدة، بل تشكَل مجموعة من الضرائب المتميَزة والمستقلة عن بعضها والتي يتم جبايتها كل سنة مالية.

ولعلَ أبرز خصوصية تميَزها أنها تستند بشكل أساسي على الدخل المتحقق من العقار فعلا أو حكما وليس على ملكيته كرأس مال، وأبيَن ذلك فيما يلي:

الفرع الأول: الضرائب العقارية ضرائب مباشرة تجمع بين الاعتبار العيني لوعاء الضريبة العقارية والاعتبار الشخصي للمكلَف بها

تعد الضرائب العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية والضرائب على تأجير الملكية العقارية من الضرائب المباشرة لاتصافها بالخصائص المميَزة لهذا النوع من الضرائب، كما أنها تجمع بين الاعتبار العيني لوعاء الضريبة العقارية والاعتبار الشخصي للمكلَف بها، فهي تفرض من حيث الأصل على المادة الخاضعة للضريبة عينا وتأخذ في الوقت ذاته بالحسبان الظروف الشخصية للمكلَف بالضريبة.

أولا: الضرائب العقارية ضرائب مباشرة: لقد أثارت التفرقة بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة ولا تزال، الكثير من النقاش لدى فقهاء المالية العامة والضرائب، لما لها من فائدة عملية في التعرف على طبيعة الضرائب وأثرها على التنمية الاقتصادية[1].

لم يجمع الفقه المالي في واقع الأمر على معيار واحد للتفرقة بينهما، ممَا قد يصعَب من عملية التعرَف على طبيعة الضرائب العقارية، غير أنَه وضع مجموعة من المعايير التي يمكن الإعتماد عليها قصد تحديد طبيعة الضريبة ما إن كانت مباشرة أو غير مباشرة[2].

---

1 – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 65.

2 – تتمثَل هذه المعايير فيما يلي:

1/ المعيار القانوني: يرتكز هذا المعيار على أساس عملي مستمد من تعامل إدارة الضرائب مع المكلَفين، فحين تقوم إدارة الضرائب قصد تحصيل الضريبة بإعداد قوائم اسمية أو جداول، تدوَن فيها اسم المكلَف بالضريبة وتبيَن طبيعة المادة الخاضعة لها ومقدارها ووقت ومكان دفعها، بحيث تكون العلاقة في هذه الحالة مباشرة بين المكلَف وإدارة الضرائب، فتوصف الضريبة وقتئذ بالمباشرة، أما إذا لم يكن في وسع إدارة الضرائب معرفة المكلَف بالضريبة مسبقا، بل تقوم بفرضها وتحصيلها بمناسبة تصرفات أو وقائع معيَنة دونما اعتبار لشخص المكلَف لعدم معرفتها له ودونما اتصال مباشر به، فحينئذ تكون الضريبة غير مباشرة. =

وعلى أيَة حال، ودون الخوض في تفاصيل هذه المعايير، باعتبار أنَها أحكام عامة تناولتها العديد من المؤلفات والمراجع ذات الصلة بالمالية العامة والتشريعات الضريبية، فإنه يمكن القول بشكل مقتضب ومركَز بأن الضرائب المباشرة، تلك التي تفرض على الدخل والثروة بمناسبة الحصول عليه وليس انفاقه، ويكون شخص المكلَف محل اعتبار، إذ تكون العلاقة مباشرة بين الإدارة الضريبية والمكلَف من حيث طريقة التحصيل، كذلك فإن الضريبة تعد مباشرة متى كان المكلَف بها قانونا هو الذي يتحمَل عبأها الضريبي بصورة نهائية، ولا يمكنه التخلَص منها أو نقل عبئها إلى شخص آخر تربطه به علاقة اقتصادية، كما أن محل الضريبة المباشرة يتميَز بالثبات والإستقرار(1).

استنادا إلى تلك الخصائص التي تميَز الضرائب المباشرة، يمكن القول بأن الضرائب العقارية تتوفَر فيها نفس تلك السمات، فهي تفرض على الملكية العقارية والدخل الفعلي كما الحكمي المتأتي منها، كما أن العلاقة إنَما هي مباشرة بين المكلَف وإدارة الضرائب بالنظر لمعرفة هذه الأخيرة بشكل مسبق للمكلَف بالضريبة العقارية، وفقا لما هو مثبت بالوثائق والسندات المشهرة في المحافظات العقارية، فتقوم تبعا لذلك بإعداد تكليف اسمي مباشر للمكلَف المعني.

= 2/ المعيار الاقتصادي: يستند هذا المعيار على إمكانية نقل العبء الضريبي من عدمه من شخص المكلَف القانوني إلى آخر تربطه به علاقة اقتصادية، يسمى المكلَف الاقتصادي، فتعدَ الضريبة مباشرة إذا كان المكلَف بها قانونا هو الذي يتحمَل عبأها الضريبي بصورة نهائية ولا يمكنه التخلَص منها أو نقل عبئها إلى غيره، بينما تعتبر الضريبة غير مباشرة متى استطاع المكلَف القانوني نقل عبئها وتحميلها إلى المكلَف الاقتصادي.

3/ معيار الثبات والإستقرار: ينبني هذا المعيار على مدى ثبات واستقرار المادة الخاضعة للضريبة، فتكون الضريبة مباشرة متى اتَسمت المادة الخاضعة للضريبة بالثبات والإستقرار، أما إذا كانت مادتها ظرفية ومتقطَعة وغير مستقرَة ولا ثابتة، فتكون الضريبة غير مباشرة. راجع في ذلك محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة، 2012، ص 173 وما يليها.

[1] – سوزي عدلي ناشد، قانون الضريبة الموحَدة على دخل الأشخاص الطبيعيين رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته بالقانون (11) لسنة 2013، (دراسة في قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008)، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2013، ص90. أنظر أيضا عبد الحكيم بلوفي، المرجع السابق، ص 23-24.

كذلك فالمكلَف القانوني بها هو الذي يتحمَل عبأها بصورة نهائية، فهو لا يتمكَن في الغالب من نقل عبئها إلى الغير، فالضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية يتحمَلها المالك ولا يمكنه من حيث الأصل نقل عبئها إلى شخص آخر، كما يلزم المؤجر بدفع الضريبة على تأجير الملكية العقارية ولا يمكنه تحميلها على المستأجر، ما لم يذكر ذلك صراحة في عقد الإيجار[1].

فضلا عمَا سبق، تتَسم الضرائب العقارية بكونها تفرض على دخل دوري متجدَد، باستثناء حالة المسكن الخاص على ما سيأتي تفصيله، يتميَز بالإستقرار والثبات النسبي، بما يؤكَد وصفها بالضرائب المباشرة.

ثانيا: الضرائب العقارية ضرائب عينية شخصية: يقصد بعينية الضريبة فرضها على الدخل دون ما نظر إلى شخص المكلَف أو ظروفه العائلية أو الإجتماعية أو طبيعة الإيراد الخاضع للضريبة، فلا يعفى أي جزء من هذا الإيراد لاعتبارات شخصية[2]، وإذا كان الأصل في فرض الضرائب في وقتنا هو عدم الاعتماد على الأشخاص وإنَما على الأموال، هذا لا يعني إهمال حالة المكلَف وقدرته على الدفع[3]، فلا ريب أن في غير ذلك تعارض مع اعتبارات العدالة الإجتماعية التي هي غاية كل نظام ضريبي.

لذلك اتجهت التشريعات الضريبية الحديثة ومنها المشرع الجزائري، إلى الإعتداد بعنصر الشخصية في فرض الضريبة، ويعني ذلك مراعاة شخص المكلَف وحالته الإجتماعية عند فرض الضريبة، من حيث مقدارها أو طريقة حسابها أو الإعفاء الضريبي

---

[1] - تنص المادة 106 من القانون المدني على أن: "العقد شريعة المتعاقدين........."

[2] - إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية، دراسة تحليلية مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2012، ص 47.

[3] - محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 68-69.

أو خصم بعض التكاليف أو غيرها من الصور الأخرى، بما يحقق اعتبارات العدالة الاجتماعية، ويسهم في تقليل الفوارق بين مختلف شرائح المجتمع وتحقيق التكافل والتضامن المجتمعي[1].

يمكن القول بتطبيق ما قيل أعلاه على الضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية والضريبة على تأجير الملكية العقارية، أنها ضرائب تجمع بين الصفة العينية والشخصية، فالضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية تستند بشكل أساسي على الدخل المفترض المقدَر سلفا بموجب القانون الذي تدرَه هذه العقارات، فلو فرضنا أن شخصين يملك كل منهما عقارا له ذات المساحة ومن نفس طبيعة العقار الذي يملكه الشخص الثاني، فحتما سيدفعان المقدار ذاته من الضريبة، كما أن المشرع الجزائري يفرض الضريبة على تأجير الملكية العقارية على أساس مبلغ الإيجار الإجمالي السنوي من دون أي تخفيضات كما رأينا، ممَا يجعل الضرائب العقارية محل الدراسة من هذا الجانب ضرائب عينية، لكن من جانب آخر نجد أن المشرع الجزائري قد أخذ أيضا بالإعتبار، الظروف الشخصية للمكلَفين بالضرائب العقارية، ويظهر ذلك على سبيل المثال حينما أعفى السكنات الإجتماعية التابعة للأملاك الوطنية الخاصة، المخصَصة للإيجار من الضريبة العقارية على الملكيات المبنية مراعاة للحالة المالية للمستفيدين من الإيجار الذين يكونون في الغالب من ذوي الدخل الضعيف.

---

[1] – ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص 58.

الفرع الثاني: الضرائب العقارية ضرائب نوعية سنوية

تتنوع الضرائب العقارية تبعا للدخل المتحقق منها، وقد خصَ المشرع الجزائري كل مصدر من الدخل العقاري بضريبة مستقلة ومتميَزة عمَا سواه من المداخيل والإيــرادات العقارية، كما فرض الضرائب العقارية على القيمــة الإيجاريــة الســنوية، ممَــا يجعــل الضرائب العقارية ضرائب نوعية سنوية.

أولا: الضرائب العقارية ضرائب نوعية: لقد انقسم فقهاء المالية بشــأن اختيــار الشــكل المناسب لتحديد الضريبة على الدخل إلى فريقين، حيث دارت المفاضلة ما بــين توحيــد الضريبة على الدخل بصرف النظر عن تعدَد مصادره، بما يعني فرض الضــريبة علــى الدخل في مجموعه باعتباره وحدة واحدة، وبين ضرورة الإعتداد بتنوع الضرائب علــى الدخل حسب مصادره المختلفة، وهو ما انتهت إلى انتهاجه معظم التشريعات في الوقــت الحالي[1]، ومنها المشرع الجزائري الذي أخذ بتعدد الضرائب حسب تعدَد مصادر الدخل، فتضمَن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنظيم الضريبة على الدخل الإجمالي، وهي تضم في الحقيقة مجموعة من الضرائب على الدخل المتأتي من مصــادر مختلفــة ومستقلة عن بعضها، ومن بين المداخيل التي أخضعها المشــرع الجزائــري للضــريبة والمندرجة ضمن الإيرادات العقارية تلك المتحققة من تأجير الملكية العقارية، فضلا عــن الضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، التي تستند على الــدخل الحكمــي المفترض من العقارات المبنية وغير المبنية، التي خصَها المشرع بنظام خاص يتجلَى في تخصيص إيراداتها للجماعات المحلية[2].

---

[1] – محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص 186 وما يليها.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 74–75.

يتَضح ممَا سبق أن الضرائب العقارية من الضرائب النوعية، لأنها لا تسري على مجموع الدخل بما يشكَل ضريبة واحدة، وإنَما هي مجموعة من الضرائب المتميَزة والمستقلة عن بعضها، فتشمل الضريبة على الدخل الإجمالي الضريبة على تأجير الملكية العقارية، وترتكز الضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية على الدخل الإيجاري المقدَر للعقار المبني وغير المبني، وهو ما يعزَز القول بالصفة النوعية للضرائب العقارية.

ثانيا: الضرائب العقارية ضرائب سنوية: تفرض الضرائب العقارية على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها خلال فترة زمنية مدَتها سنة ميلادية كاملة، فقد فرض المشرع الجزائري بموجب المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ضريبة سنوية على الدخل الإجمالي، تشمل عدَة ضرائب متمايزة من بينها الضريبة على تأجير الملكية العقارية، كما فرض المشرع أيضا ضريبة سنوية على الملكيات المبنية وغير المبنية، اصطلح عليها بالرسم العقاري.

وعليه توصف الضرائب العقارية بكونها سنوية، إذ يتم جبايتها كل سنة، على أن تبدأ السنة المالية من الأول جانفي إلى الحادي والثلاثين ديسمبر من السنة ذاتها، يتم خلالها تنفيذ الميزانية بانفاق المبالغ المدرجة وتحصيل الإيرادات المقدَرة بها، لذات السنة المالية، ولا يقدح في صفة سنوية الضرائب العقارية تقرير المشرع إمكانية آدائها على أقساط، لأن ذلك يهدف إلى التسيير على المكلَفين كما الموظفين بإدارة الضرائب[1].

[1] – السيد عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، المرجع السابق، ص 13.

الفرع الثالث: ارتباط الضرائب العقارية بالدخل العقاري

إن القراءة التحليلية والمتأنية للنصوص القانونية المنظمة للضرائب على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها، تشير إلى أن هذه الضرائب تستند بشكل أساسي على الدخل العقاري أكثر من العقارات ذاتها كرأس مال.

أولا: علاقة الضريبة على دخل العقارات برأس المال: من المستقر عليه فقها أنه في نطاق الضرائب المباشرة، إما أن تفرض الضريبة على الدخل وإما على رأس المال وإما على كليهما كل على حدة، بحسب النظام الضريبي للدولة[1]، ويتأتَى الدخل الخاضع للضريبة في الواقع من ثلاث مصادر، فإما يكون مصدره العمل وحده لدى الغير مقابل أجر، وقد يكون مصدره رأس المال المنتج وحده، بحيث يدر ريعا أو إيرادا أو مقابل انتفاع بحسب الأحوال، فيما إذا كان ثابتا كالعقارات أو منقولا كالنقود والأصول المالية، أما المصدر الثالث للدخل فهو اجتماع العمل ورأس المال معا بالتأليف بينهما، من خلال التنظيم ليتحقق منهما الربح كالأعمال التجارية والصناعية والمهن الحرة[2].

وعلى ذلك، فالضريبة على الدخل تتخذ من الدخل المتحقق من مصدر أو أكثر من تلك المصادر وعاء لها، بصرف النظر عن ذلك المصدر، فتستحق الضريبة عند تحقق الدخل ذاته خلال مدَة معينة، بغض النظر عن كيفية تقديره، سواء على أساس فعلي أو بشكل جزافي أو عن طريق التقدير الإفتراضي من طرف المشرع، أما بالنسبة للضريبة على رأس المال، فهي إما أن تفرض على واقعة تملَك رأس المال ذاته دونما اعتبار لما يحققه من دخل من عدمه، وإما أن تفرض على تداول رأس المال وانتقاله من شخص

---

[1] - Jean SCHMIDT, Fiscalité immobilière, Litec, Paris, 5éme édition, 1996, p 39.

[2] – عبد الهادي مقبل، المرجع السابق، ص 23.

لآخر من خلال التصرفات القانونية المختلفة[1]، وما يعنينا في هذا المقام هو فرض الضريبة على واقعة تملَك رأس المال العقاري ذاته وليس على واقعة تداوله وانتقاله، وهو ما سنبحثه بالتفصيل ضمن الفصل الثاني من الباب الأول تحت عنوان جباية انتقال الملكية العقارية.

وتتخذ الضريبة على رأس المال أكثر من صورة على النحو التالي[2]:

1/ أن تفرض الضريبة على رأس المال ذاته، ولكن تدفع ممَا يحقَقه من دخل، إذ يفترض هاهنا أن رأس المال منتج ومدر لدخل، ويتعيَن في هذه الصورة أن يكون مقدار الضريبة منخفضا حتى لا تجتثَ الضريبة رأس المال فتقضي عليه، ولا يكون بالتالي صاحب رأس المال مضطرا إلى التصرف في جزء منه للوفاء بقيمة الضريبة، سيَما إذا كان الدخل المتحقق من رأس المال العقاري منخفضا أصلا، لأن في هذه الصورة يكون وعاء الضريبة هو رأس المال ذاته أو قيمته، وبصرف النظر عن إجمالي ما يحقَقه من دخل، وإن أخذ هذا الأخير في الإعتبار حين تقدير مقدار الضريبة[3].

وغالبا ما يرتبط فرض الضريبة على رأس المال المنتج والتي تدفع ممَا يحقَقه من دخل، بصعوبة فرضها على الدخل الفعلي، لعسر تحديد وعائها من خلال حصره وتتبَعه ومعرفة حقيقة قيمته، فيكون رأس المال هو ذاته الوعاء، وتعدَ حينئذ الضريبة على رأس

---

[1] – عبد الهادي مقبل، المرجع السابق، ص 23.

[2] – إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2012، ص 174 وما يليها. أنظر أيضا محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص 210 وما يليها.

[3] – إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المرجع السابق، ص 174-175.

المال مبرَرة ومقبولة، إذا تمَت وفق أسس وقواعد فرض الضريبة كالضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية[1].

2/ أن تفرض الضريبة على رأس المال العقاري غير المنتج ذاته على أن تدفع منه، وتسمَى الضريبة الإستثنائية على رأس المال كالضريبة على المساكن الخاصة والأراضي الفضاء غير المستغلة، وفي هذه الصورة قد يضطر صاحب رأس المال العقاري إلى التصرف فيه أو في جزء كبير منه لدفع الضريبة المستحقة عليه، ويرتبط فرض الضريبة في هذه الصورة بحدوث ظرف استثنائي كالحرب والكوارث الطبيعية، يدفع الدولة إلى البحث عن زيادة مواردها المالية للحد من آثاره، فتفرض ضريبة تكميلية وبصفة استثنائية ومؤقتة، لذلك تلغى بانتهاء الظرف الإستثنائي الذي حتَم فرضها[2].

3/ أن تفرض الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال العقاري وتسمى بالضريبة على الزيادة في القيمة العقارية، ويتجلى فرض الضريبة بهذه الصورة على رأس المال العقاري عند التصرف فيه بقيمة تزيد عن القيمة التي اكتسب بها، كما يمكن فرضها أيضا عند قيام إدارة الضرائب بإعادة تقييم رأس المال العقاري على فترات دورية، وذلك على الزيادة في قيمته على التقييم السابق، وفي الحالتين تفرض الضريبة على الزيادة في قيمة رأس المال فقط وليس على إجمالي رأس المال[3].

---

[1] – عبد الهادي مقبل، المرجع السابق، ص 24.

[2] – محمد عباس محرزي، المرجع السابق، ص 214.

[3] – كان المشرع الجزائري يفرض ضريبة على فوائض القيمة الناتجة عن التنازل علن العقارات المبنية وغير المبنية والحقوق العقارية الأخرى، بموجب المادة 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، إذ يفترض أن لهذه العقارات والحقوق العقارية، قيمة وقت الحصول عليها أو إنشائها ولها قيمة عند التنازل عنها والفرق بين القيمتين يسمى فائض القيمة، يخضع للضريبة فور تحقَقه، لكن المشرع الجزائري ألغى هذه الضريبة بموجب المادة 08 من القانون رقم 21/08، المؤرخ في 2008/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 74 لسنة 2008.

ثانيا: طبيعة الدخل العقاري الخاضع للضريبة: تفيد النصوص التشـريعية الجبائيـة ذات الصلة بالملكية العقارية والدخل الناتج عنها، أنَ منها ما يفرض علـى الـدخل الحقيقـي المتأتي من الملكية العقارية وتدفع منه، مثلما هو الحال بالنسبة للضـريبة علـى تـأجير الملكية العقارية، ومنها ما يفرض على الملكية العقارية كرأس مال علـى أن تـدفع مـن الدخل الحكمي المفترض المتأتي منها، كما هو الحال بشأن الضريبة على الملكيات المبنية وغير المبنية، فتحسب الضريبة المطبَقة على إيجار الملكية العقارية على أسـاس القيمـة الإيجارية الحقيقية، ويقدَر الأساس الضريبي على الملكيات المبنية وغير المبنيـة اسـتنادا إلى القيمة الإيجارية الجبائية للملكيات العقارية، والتي تحدَد قيمها عن طريق المشرَع مـع الإخذ في الإعتبار طبيعة العقار والمنطقة المتواجد بها، وقد اصطلح المشرع الجزائـري على هذه القيمة بمصطلح القيمة الإيجارية الجبائية[1].

إن القيمة الإيجارية الجبائية المذكورة والتي اعتمد عليها المشرع في تحديد مقـدار الضريبة على الملكيات العقارية المبنية وغير المبنية أو ما اصطلح عليه بالرسم العقاري، تمثَل القيمة المقدَرة حكما كمقابل يدفعه الغير لمالك العقار عند تنازل هذا الأخير عن حق الإنتفاع له فعلا أو حكما[2]، أي سواء أجَره فعلا أم لم يفعل، إذ يفترض أن هذا الدخل قـد تحقَق فعلا بالتنازل عن حق الإنتفاع بالعقار للغير أو حكما بإمكانية هذا التنـازل، حينمـا يكون العقار جاهزا لذلك أي لمن يطلب منفعته بمقابل، ويتحقَق ذلك حين لا يكون العقـار مستغلا من قبل صاحبه استغلالا خاصا، بمعنى عند اجتماع حق الرقبة وحق الإنتفاع لدى مالك العقار في آن واحد، وعلى ذلك لا يتحقَق الدخل من العقار إلا بانفصال حق الرقبـة

---

[1] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 72.

[2]- Yves BLAISE et Alexandre BRISSIER, Fiscalité du patrimoine immobilier, Achat-Vente-Construction-Location, Editions Delmas, Paris, 23éme édition, 2011, p 19. Voir aussi Alain TRANNOY, Op.cit, p 134.

عن حق الإنتفاع، فالضريبة تفرض على حق الإنتفاع المستقل بمقابل، ولا يتحقق ذلك المقابل إلا من الغير، لأنه لا مقابل يدفعه مالك العقار لنفسه نظير انتفاعه بملكه، فلا يمكن أن يكون الشخص مستأجرا عند نفسه[1]، وهو ما يفيد بأن الضريبة على الملكيات المبنية وغير المبنية إنَما هي ضريبة على رأس المال المنتج أي الذي يحقَق دخلا وإن كان مفترضا، إذ تفرض على الدخل المقدَر وليس الحقيقي، وبذلك يكون المشرع الجزائري مجاريا للمشرع الفرنسي في اعتماده في تقدير الضريبة العقارية على أساس القيمة الإيجارية النظرية للعقارات وهو نفس الأساس الذي اعتمد عليه المشرع المصري في تقدير الضريبة على العقارات[2].

بيد أن المشرع الجزائري اعتبر من جانب آخر أن مالك العقار الذي يستعمله للسكن قد حصل على نفع من هذا العقار يتمثَل في توفير جزء من دخله الذي كان سيدفعه لو أنه قام باستئجار عقار آخر ليسكن فيه، فيقدَر الدخل أيضا في هذه الحالة على أساس القيمة الإيجارية، فلا تفرض الضريبة على أساس الدخل الحقيقي، بل على الدخل المقدَر بموجب القانون[3]، وهو في الحقيقة تقدير في غير محلَه، لأن استغلال مالك العقار عقاره في منفعته الخاصة بالسكن فيه لا يتحقَق من ورائه دخلا لا فعلا ولا حكما، إذ الحكمية تكون في حالة إعداد العقار لنقل منفعته للغير فعلا أو حكما، الأمر الذي يعني أن الضريبة على العقار الذي أعدَه أو خصَصه صاحبه لمنفعته الخاصة، تكون ضريبة على رأس المال وتدفع منه، إذ لا دخل من ورائه[4].

---

[1] – عبد الهادي مقبل، المرجع السابق، ص 33.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 72.

[3] – المرجع نفسه، ص 73.

[4] – عبد الهادي مقبل، المرجع السابق، ص 33.

المطلب الثاني: مشروعية الضريبة على المسكن الخاص

خلصنا ممَا سبق أن الضرائب على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها، إنَما تستند بشكل أساسي على الدخل الفعلي أو الحكمي للملكية العقارية، وهو الوضع الذي يطرح في واقع الأمر التساؤل بشأن مشروعية فرض الضريبة على المسكن الخاص، الذي ينتفع بـــه مالكه انتفاعا خاصا لا يدرَ دخلا لضريبة سنوية مستمرة، باعتبار أن الزيادة الدورية فـــي القيمة الإيجارية الجبائية المفترضة لاستحقاق الضريبة تؤدي حتمـــا إلـــى زيـــادة قيمـــة الضريبة المستحقة سنويا، الأمر الذي يفضي إلى أن تستغرق الضـــريبة العقاريـــة قيمـــة المسكن الخاص ذاته مع مرور الوقت، بما يشكَل مصادرة للملكية الخاصـــة المضـــمونة بموجب الدستور.

تبعا لذلك، نبيَن مظاهر الحماية الدستورية المرتبطة بالمعاملـــة الضـــريبية للملكيـــة العقارية الخاصة في الفرع الأول، على أن نبحث شبهة المخالفة الدستورية فـــي فـــرض الضريبة العقارية على المسكن الخاص في الفرع الثاني.

الفرع الأول: مظاهر الحماية الدستورية المرتبطة بالمعاملـــة الضـــريبية للملكيـــة العقارية الخاصة

من الثابت بمقتضى الدستور أن آداء الضرائب والتكاليف العامة واجب وطني وفقـــا للقانون، فقد قضت المادة 78 من الدستور بأن "كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرتـــه الضـــريبية"، كما أن إنشاء الضرائب وتعديلها أو إلغائها لا يكون إلا بقانون استنادا لذات المـــادة التـــي قرَرت في فقرتها الثالثة أنه "لا يجوز أن تحدث أيَة ضريبة إلا بمقتضى القانون".

غير أن هذا الإنشاء للضرائب والإلتزام بآدائها يتعيَن ألا يخرج عن عباءة الدستور، حتى لا تتحول الضريبة إلى معول هدم وعائق لبناء الإقتصاد الوطني الذي يرتكز على تشجيع الإدَخار، ولكي لا يترتب عنها إهدار مبدأ العدالة الإجتماعية الذي يقوم عليه النظام القانوني بصفة عامة والضريبي على وجه الخصوص في الدولة، بعدم اعتدائه على الملكية الخاصة التي يصونها الدستور، فقد نصَت المادة 64 منه على أن "الملكية الخاصة مضمونة"، بما يعني ذلك منع تجريد المالك من ملكيته أو حرمانه من الإنتفاع بها بأي شكل من الأشكال، سواء بنزعها منه مالم يتم ذلك في إطار القانون أو بمصادرتها منه مرَة واحدة أو بشكل سنوي.

إن الضريبة التي يكون آداؤها واجب وطني على ما تدل عليه المادة 78 من الدستور، هي الضريبة التي تتوافر لها قوالبها الشكلية وأسسها الموضوعية وتكون العدالة الإجتماعية التي يقوم عليها النظام الضريبي ضابطا لها، إذ ليس ثمَة مصلحة مشروعة ترتجى من وراء إقرار تنظيم ضريبي يتوخى مجرد تنمية موارد الدولة، من خلال فرض ضريبة تفتقر إلى تلك القوالب والأسس، ذلك أن جباية الأموال في ذاتها لا تعتبر هدفا يحميه الدستور، بل يتعيَن أن تكون هذه الجباية وفق قواعده وبالتطبيق لأحكامه(1).

إن الدولة ما فتئت تعمل ولا تزال على تشجيع الإدَخار لدى المواطن وحمايته، وفي هذا الإطار يعد المسكن الخاص هو نتيجة إدَخار مالكه من دخل سبق وأن خضع للضريبة ولأكثر من مرَة، إذ خضع للضريبة عند الحصول عليه وأخرى عند انفاقه قصد إنشاء هذا المسكن الخاص، كضريبة مبيعات على مواد البناء وغيرها، فضلا عن رسوم التسجيل والإشهار العقاري في حال تم شراء ذلك المسكن من غيره، فهل من العدل والإنصاف

1 – إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العقارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الطبعة الأولى، 2012، ص 53.

إخضاعه لضريبة أخرى في حالة سكونه وعدم تحقيقه لأي دخل، ألا ينطوي ذلك على نوع من التعارض مع سعي الدولة الدؤوب لتشجيع الإدَخار وتنظيمه وحمايته.

وحيث أن الدستور قد حرص من خلال المادة 64 منه على صون الملكية الخاصة والمتمثلة أساسا في رأس المال غير المستغل، إذ كفل عدم المساس بها إلا على سبيل الاستثناء، وضمن الحدود وبالقيود التي أوردها باعتبارها في الأصل نتاج الجهد الخاص الذي بذله الفرد، فيختص دون غيره بالأموال التي يملكها وتهيئتها للإنتفاع المفيد بها لتعود عليه ثمارها[1]، بحسبان أن الأموال التي يرد عليها حق الملكية تعد من مصادر الثروة الوطنية التي لا يجوز التفريط فيها، وإنَ على المشرع أن يوازن على ضوء أحكام الدستور بين المصلحة الخاصة للمالك والصالح العام للمجتمع، وبالتالي فإنه وإن صحَ أن تتخذ الضريبة وسيلة لتوزيع أعباء النفقات العامة على المواطنين، إلا أن ذلك يجب أن يكون وفقا لأسس عادلة، توجب عدم فرض الضريبة أو تحديد وعائها بما يؤدي إلى زوال رأس المال المفروضة عليه سواء كلية أو بالإنتقاص منه، فما لذلك الغرض شرَعت الضريبة وما قصد الدستور أن تؤدي في النهاية إلى أن يفقد المواطن رأس المال المحمَل بعبئها[2]، ومن أجل ذلك كان الدخل باعتباره من طبيعة متجدَدة ودورية هو الذي يشكَل على اختلاف مصادره الوعاء الأساسي للضرائب وبحسبانه التعبير الرئيسي عن المقدرة التكليفية للمكلَف[3]، ولهذا السبب يشكَل أيضا رأس المال وعاء تكميليا للضرائب لا يلجأ

---

[1] – مختار حسن حسني، شرح قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد، دار الحقانية لخدمات الطباعة والتسويق والنشر، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص 33.

[2] – عبد الهادي مقبل، المرجع السابق، ص 36-37.

[3] – إمام كامل، الضريبة على العقارات المبنية، في ضوء أحكام القانون رقم 196 لسنة 2008، واللائحة التنفيذية الصادرة رقم 493 لسنة 2009، المؤتمر الضريبي الثامن عشر، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2012، ص 52.

المشرع إلى فرض الضريبة عليه إلا استثناء ولمرَة واحدة أو لفتــرة محــدودة بحيــث لا تستنزف الضريبة وعاءه كلَية أو جانبا منه[1].

الفرع الثاني: شبهة المخالفة الدستورية في فرض الضريبة على المسكن الخاص

ترتبط الضرائب العقارية كما رأينا ارتباطا وثيقا بالدخل العقاري المتأتي من الملكية العقارية، فقد فرضها المشرع الجزائري على الدخل الفعلي المتحقَق من الملكية العقارية، كما هو الشأن بخصوص الضريبة على تأجير الملكية العقارية، كما فرضها على الملكيــة العقارية كرأس مال على أن تدفع من الدخل المفترض المتأتي منها، مثلمــا هــو الحــال بالنسبة للضريبة على الملكيات المبنية وغير المبنية، وذلك في شــكل القيمــة الإيجاريــة الجبائية المقدَرة سلفا بمقتضى القانون، بصرف النظر عمَا إذا كان مالك العقار قد حقَــق منه دخلا بالفعل، وذلك بالتنازل عن منفعته للغير أو لم يحقَق دخلا لعدم حــدوث واقعــة التنازل وهو ما يسمَى بالدخل الحكمي أو المفترض، ومن ثمَة لا يدخل في هــذه الحالــة حالة انتفاع صاحب العقار بعقاره مباشرة، لأنه لم يتنازل عن منفعته للغير.

وعلى ذلك فإن فرض ضريبة على مالك العقار الذي ينتفع به انتفاعا خاصــا غيــر مدر لدخل، يجعل منها ضريبة مفروضة على الملكية أو بالأحرى مفروضــة علــى رأس مال غير منتج، حسب الصورة الثانية من صور فرض الضريبة على رأس المــال علــى نحو ما سبق بيانه، وهي ضريبة دورية متجدَدة تستحق سنويا، حتى وإن قــدَر المشــرع الجزائري بنفسه قيمة إيجارية جبائية لذلك العقار، المستغل استغلالا خاصــا فــي مجــال المسكن الخاص على وجه التحديد، إذ يجب أن يكون الدخل محققا فعلا وليس افتراضــيا، لأنها تنقلب إلى ضريبة على رأس المال غير المنتج لتدفع منه، وذلــك خلافــا لحــالات

---

[1] – مختار حسن حسني، المرجع السابق، ص 34.

استغلال العقار الخاص في مشروعات إنتاجية خاصة بمالك العقار، إذ أنها تندرج في هذه الحالة ضمن عناصر المشروع أيًا كان نوعه، تجاري أم صناعي أو خدمي أو مهني[1]، وهذه الصورة لا تعنينا في بحثنا هذا.

إن فرض الضريبة على المسكن الخاص ما هو إلا جباية تدفع مقابل انتفاع الشخص بماله، وهذا يتناقض مع أحكام الدستور التي تصون الملكية الخاصة، كونه يؤدي في نهاية الأمر إلى مصادرة رأس المال[2]، لأن المسكن الخاص لا يدر دخلا لضريبة سنوية مستمرة[3]، وإن الزيادة الدورية في القيمة الإيجارية المفترضة لاستحقاق الضريبة على العقار المبني، تؤدي حتما إلى زيادة قيمة الضريبة المستحقة سنويا، الأمر الذي يفضي إلى أن تستغرق الضريبة قيمة المسكن الخاص ذاته في وقت لاحق مع مرور الزمن، ومن ثمَة فإن فرض الضريبة على المسكن الخاص، وهو رأس مال لا يغل دخلا، وبطريقة دورية متجدَدة ولفترة غير محدَدة، مع إمكانية زيادة تحكمية مفترضة في قيمة الضريبة السنوية المستحقة عليه، بسبب الزيادة الدورية المفترضة في القيمة الإيجارية أيضا، ينطوي على مساس بالملكية العقارية الخاصة[4] بالمخالفة لنص المادة 64 من الدستور التي تحمي الملكية الخاصة، كما يناقض اعتبارات العدالة الاجتماعية التي يقيمها الدستور أساسا للنظام الضريبي[5]، حسب المادة 78 من الدستور.

---

[1] – عبد الهادي مقبل، المرجع السابق، ص 33.

[2] – جلال الشافعي، دراسات في الضريبة على العقارات المبنية، دار الكتب العلمية، مصر، 2010، ص 75.

[3] – محمد حسين محمد، الضريبة العقارية بين الإبقاء والإلغاء، المؤتمر الضريبي الرابع عشر، التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر 2008، ص 06.

[4] – حسين إبراهيم خليل، مدى دستورية قانون الضريبة العقارية رقم 196 لسنة 2008، المؤتمر الضريبي السابع عشر، تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2011، ص 24.

[5] – وجدي شفيق فرج، الموسوعة العلمية الشاملة في الضرائب العقارية، المجلد الثاني، دار القضاء للإصدارات القانونية، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص 663.

فضلا عن ذلك، فقد سبق أن رأينا أن المشرع الجزائري يفرض رسما سنويا على السكن بموجب المادة 67 من قانون المالية لسنة 2003 المنوَه عنه، والمعدَلة بموجب قوانين المالية اللاحقة، وهو في واقع الأمر ضريبة وليس رسما لكون المكلَف يدفعه جبرا عنه، كما تنتفي المنفعة الخاصة التي يحصل عليها المكلَف دون سواه، وهذا بجانب الضريبة المفروضة على الملكيات العقارية المبنية بموجب المادة 248 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وهو ما من شأنه أن يثير التساؤل حول شبهة وقوع المشرَع في حومة الإزدواج الضريبي، طالما أن الضريبة في الحالتين من طبيعة واحدة وتمسَان ذات الوعاء الضريبي[1].

بناء على ما سبق، يتعيَن على المشرع الجزائري إعفاء المسكن الخاص من الضريبة العقارية على الملكيات المبنية، أو على الأقل رفع الحد الأدنى للإعفاء سواء المتعلق بقيمة الضريبة المفروضة على المسكن الخاص أو المتعلق بدخل المكلَف بهذه الضريبة، حتى يشمل الإعفاء الشرائح الوسطى والفقيرة في المجتمع، ويقتصر الالتزام بهذه الضريبة على الأثرياء القادرين على الدفع، تحقيقا للعدالة الإجتماعية المرتبطة بالمقدرة على الدفع وفق الفقرة الثانية من المادة 78 من الدستور، وتذليلا للفوارق الإجتماعية بين المواطنين.

---

[1] – يقصد بالازدواج الضريبي فرض نفس الضريبة أو ضريبة متشابهة لها أكثر من مرَة على نفس الشخص وبالنسبة لذات المال وفي نفس المدَة، وبذلك يقتضي تحقَق الازدواج الضريبي توافر جملة من الشروط ترتبط بوحدة الضريبة المفروضة ووحدة الشخص المكلَف بها ووحدة المال الخاضع للضريبة، فضلا عن وحدة المدَة والواقعة المنشئة للضريبة. لتفصيل أكثر راجع ناصر مراد، المرجع السابق، ص 129–130. أنظر أيضا عبد الستار عبد الحميد سلمي، نحو معاملة ضريبية جديدة للثروة العقارية في مصر، دار النهضة العربية، مصر، 2005، ص 61–62.

الفصل الثاني: جباية انتقال الملكية العقارية

فرض المشرع الجزائري رسوما لصالح الخزينة العمومية يرتبط استحقاقها بنقل الملكية والحقوق العقارية من شخص لآخر، تتمثل في حقوق التسجيل ورسوم الإشهار العقاري.

أما عن حقوق التسجيل، فهي ترتبط بإجراء التسجيل الذي يستتبع مباشرة مرحلة إضفاء الشكل الرسمي على التصرف القانوني، وهو ما يتم غالبا لدى الموثق، ويتم إجراء التسجيل على مستوى مصلحة التسجيل والطابع لدى مديرية الضرائب، نظير دفع رسوم محدَدة قانونا تدعى حقوق التسجيل، لتليها مباشرة عملية الإشهار العقاري على مستوى المحافظة العقارية، لقاء دفع رسوم أيضا تولَى القانون تحديدها، تسمَى رسوم الإشهار العقاري.

إن جباية انتقال الملكية العقارية إنَما ترتكز بشكل أساسي على ضرورة استيفاء الشكل الرسمي في المعاملات العقارية، فبغير ذلك يصعب على الدولة بسط رقابتها على الوقائع والتصرفات المنصبة على الملكية والحقوق العقارية، بما يؤثر سلبا على جباية مستحقات الخزينة العمومية من رسوم التسجيل والإشهار العقاري، سيَما في ظل انتشار المعاملات العرفية في المجال العقاري بشكل ملحوظ.

تبعا لذلك، نقسَم هذا الفصل إلى مبحثين، نبيَن في الأول نطاق جباية انتقال الملكية العقارية، بينما نخصَص المبحث الثاني لتقييم جباية انتقال الملكية العقارية.

المبحث الأول: نطاق جباية انتقال الملكية العقارية

تستحق بمناسبة انتقال الملكية العقارية رسوما لفائدة الخزينة العمومية تسمَى بحقوق التسجيل، تشمل التصرفات والوقائع القانونية التي استوجب القانون تسجيلها لدى مفتشية التسجيل والطابع بمديرية الضرائب المختصة، مقابل دفع الرسوم المحدَدة قانونا إلى خزينة الدولة، باستثناء ما تمَ إعفاؤه صراحة بنص القانون.

ويعقب مرحلة إجراء التسجيل وما يستحق عنها من رسوم، مرحلة أخرى ربط المشرع انتقال الملكية والحقوق العقارية من السلف إلى الخلف بوجوب تنفيذها، ألا وهي الإشهار العقاري لدى المحافظة العقارية المختصة، على أن تقبض بمناسبة هذا الإجراء رسوم الإشهار العقاري المحدَدة بموجب القانون، باستثناء ما تمَ إعفاؤه صراحة بنص القانون على غرار الحال بشأن رسوم التسجيل.

وعليه نبحث الحقوق المستحقَة بمناسبة التصرفات والوقائع القانونية الواردة على الملكية والحقوق العقارية في مرحلة التسجيل ضمن المطلب الأول، في حين نتطرق إلى الرسوم المستحقَة بمناسبة شهر تلك التصرفات والوقائع في مرحلة الإشهار العقاري، ضمن المطلب الثاني.

المطلب الأول: رسوم التسجيل العقاري

لقد اهتمَ المشرع الجزائري بالتسجيل وأولاه عناية خاصة، بحيث أفـرد لـه قانونا خاصا أخضع من خلاله التصرفات والوقائع المنصبَة على الملكيـة والحقـوق العقاريـة للتسجيل وجوبا، سواء تمَ ذلك بعوض أو تمَ مجانا بغير عوض.

وقد حرص المشرع على تحديد نسب رسوم التسجيل المستحقَة لخزينة الدولة عـن المعاملات العقارية المختلفة، فضلا عن تحديد تلك المعفاة منها صونا لحقوق المكلَفين.

وعليه نسعى في هذا المطلب إلى استجلاء مفهوم التسجيل العقاري وبيان أهميته في الفرع الأول، بينما نتطرق في الفرع الثاني لتنفيذ إجراءات التسجيل.

الفرع الأول: مفهوم التسجيل العقاري وأهميته

إن المشرع الجزائري وإن كان قد خصَ التسجيل بقانون خاص تضمَن العديد مـن المسائل القانونية ذات الصلة الوطيدة بالملكية والحقوق العقارية، إلا أنه لم يعـرَف هـذا الإجراء ذو الأهمية البالغة من الناحية الجبائية كما القانونية.

أولا: مفهوم التسجيل العقاري: لم يعرَف المشرع الجزائري التسجيل العقاري، ولا حتـى التسجيل عموما، بالرغم من أنه أفرد له قانونا خاصا به، صادر بموجـب الأمـر رقـم 105/76، المؤرخ في 1976/12/09 المتضمن قانون التسجيل[1]، الذي أخضع الوقـائع والتصرفات القانونية المنصبَة على العقار للتسجيل وجوبا، ولا يعدَ فـي الحقيقـة غيـاب تعريف تشريعي للتسجيل ضمن قانون التسجيل عوارا أو نقصا في التشريع، على اعتبـار أن مسألة تعريف المصطلحات القانونية هي اختصاص أصيل لفقهاء القانون.

---

[1] – الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 81 لسنة 1976.

مهما يكن من الأمر فقد عرَف التسجيل على أنه إجراء يتمثل في تدوين عقــد فـــي سجل رسمي، يمسكه موظفو التسجيل الذين يقبضون من جراء ذلك رسما جبائيا[1].

وهناك من عرَفه بأنه إجراء يقوم به موظف عمومي طبقا لإجراءات مختلفة، تهدف إلى تحليل التصرف القانوني وإظهاره في دفاتر مختلفة، وحسب هــذه التحاليــل يمكــن تحصيل الضريبة[2].

كما عرَف أنه إجراء جبائي يرتكز بتسجيل بعض العقود في سجلات رسمية، بشرط دفع حقوق ملائمة للإدارة المكلَفة بهذه المهمة[3].

في هذا المقام يبدو من المفيد الإشارة أيضا إلى تعريف المديرية العامة للضــرائب، التي عرَفت التسجيل بأنه شكلية منجزة من طرف موظف عمومي مكلَف بالتسجيل حسب كيفيات متعدَدة يحدَدها القانون، ويمكن أن تطبق الشكلية إما على العقــود أو التحــويلات التي لا تنتج عن العقد، ممَا يسمح بالحصول على ضريبة تسمى برسم التسجيل[4].

إن التعاريف السابقة متفاوتة في المعنى، وهي تبرز في الحقيقة الخصائص الأساسية لإجراء التسجيل، ألا وهي:

---

[1] - Ibtissem GARAME, "Terminologie juridique dans la legislation algérienne", lexique français-arabe, palais des livres, blida, 1998, p113. Voir aussi Vincent SEPULCHRE, Le notariat entre la t.v.a et le droit d'enregistrement: comment articuler les deux, droit fiscal et pratique notariale, Editions Larcier, Bruxelles, Belgique, 2009, p 35.

[2] – دوَة آسيا، الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشــريع الجزائــري، دار هومــة للطباعــة والنشــر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 19.

[3] - L-V. Fernandez-MAUBLANC et J-P. MAUBLANC, Droit fiscal immobilier, Presse universitaire de France, Paris, 1996, p 200-201.

[4] -Guide fiscale de l'enregistrement, Direction des relations publiques et de la communication, Direction générale des impôts, Algérie, 2016, p 07.

أ/ إجراء يقوم به موظف عمومي، يدعى مفتَش التسجيل، على مستوى مفتشية التسجيل والطابع بالمديرية الولائية للضرائب، ولا يجوز لأي موظف عمومي آخر ليست له صفة مفتَش التسجيل القيام بهذا الإجراء، تحت طائلة البطلان.

ب/ إجراء يتمَ في مقابل نقدي، إذ ينفَذ مفتَش التسجيل هذا الإجراء في مقابل دفع حقوق التسجيل، مع مراعاة التصرفات والوقائع القانونية المعفاة من رسوم التسجيل.

ج/ ذو طابع إجباري ونهائي، ويعني ذلك أن المكلَف مجبر قانونا على آداء رسوم التسجيل، بحيث يتعرض لعقوبات جبائية محدَدة قانونا في حالة التخلف أو محاولة التهرب غير المشروع من دفعها، فضلا عن أن مفتش التسجيل يرفض إجراء التسجيل إلى أن يستوفي الرسوم المستحقة عنه، وفقا للفقرة الأولى من المادة 81 من قانون التسجيل[1].

ثانيا: أهمية التسجيل العقاري: للتسجيل العقاري أهمية مزدوجة، فمن ناحية يعد موردا جبائيا يسهم في تغطية جزء من النفقات العامة للدولة، فضلا عن أهميته القانونية بشأن إثبات تاريخ العقود العرفية[2].

1/ الأهمية الجبائية للتسجيل العقاري: يتمَ إجراء التسجيل نظير دفع رسوم محدَدة قانونا، تحصَل في الغالب من قبل الموثق الذي يودعها بصندوق قابض الضرائب المختص إقليميا، وفقا للمادة 40 من قانون تنظيم مهنة الموثق[3].

---

1 – تنص الفقرة الأولى من المادة 81 من قانون التسجيل على: "إن رسوم العقود وعقود نقل الملكية عن طريق الوفاة، تدفع قبل التسجيل، حسب المعدلات والحصص المحدَدة بموجب هذا القانون".

2 - Julien SERAQUI, Guide Séraqui 2015: Le fiscal de la gestion de patrimoine, Editions Séraqui, Paris, 16éme édition, 2015, p 522.

3 – القانون رقم 02/06، مؤرخ في 2006/02/20، المتضمَن تنظيم مهنة الموثق، الجريدة الرسمية العدد 14، لسنة 2006.

إن هذه الرسوم المحصلَة من خلال التسجيل العقاري، تشكَل ممَا لا شك فيه مـــوردا ماليا للخزينة العمومية، تستغله الدولة في تغطية جـــزء مـــن النفقـــات العامـــة والوفـــاء بـــمقتضيات السياسة الـــمالية في الـــمجالات الاقتصادية والاجتماعية المختلفة.

ويظهر الإرتباط الوثيق بين إجراء التسجيل ومالية الدولة، بما يبرز الهدف المـــالي لهذا الإجراء، من خلال التعديلات المتكرَرة لقانون التسجيل، إذ غالبا مـــا يعـــدَل ويـــتمَم مرَتين في السنة، بموجب قانون المالية السنوي، فضلا عن قانون المالية التكميلي لـــذات السنة.

2/ الأهمية القانونية للتسجيل العقاري: يشكَل التسجيل العقاري أحد مراحل انتقال الملكية والحقوق العقارية، فهو يتوسط مرحلة التوثيق والإشهار العقاري، وتبرز أهمَية التســـجيل بصورة جلية فيما يتعلق بإثبات تاريخ العقود العرفية، التي لا يمكن الإحتجاج بهـــا علـــى الغير في تاريخها إلا حينما تكتسب تاريخا ثابتا، وفقا للمادة 328 من القانون المدني.

وقد عدَدت ذات المادة أربع حالات يكتسب فيها العقد العرفي تاريخا ثابتا، من بينهـــا يوم تسجيله بمصلحة التسجيل والطابع، وتأكد هذا المبدأ في القرار الصادر عن المحكمـــة العليا بتاريخ 1990/09/24 تحت رقم 62624 (... وبما أن تسجيل العقـــد العرفـــي لا يكسبه الرسمية، بل أقصى ما يفيده التسجيل هو إثبات التاريخ فقط، أما مضـــمون العقـــد فيبقى دائما بعيدا عن الرسمية)[1].

[1] – حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 117.

إن ما قيل أعلاه، لا ينطبق في الحقيقة إلا على العقود العرفية المسجَلة قبل 1992، على اعتبار أن المادة 63 من قانون المالية لسنة 1992[1]، المحدثة للمادة 351 من قانون التسجيل[2]، قد منعت على مفتشيات التسجيل تسجيل العقود العرفية، رغبة من المشرع في تكريس مبدأ الرسمية في المعاملات العقدية، سيَما المتعلقة منها بالعقار والحقوق العقارية، لذلك يتعيَن على المشرع الجزائري تعديل المادة 328 من القانون المدني بإلغـاء الحالـة الأولى من حالات إثبات تاريخ العقد العرفي، وأقصد بذلك عبارة " من يوم تسجيله" لأنـه لم يعد لها أثر من الناحية العملية.

الفرع الثاني: تنفيذ إجراءات التسجيل العقاري

تفيد أحكام قانون التسجيل بأن المشرَع الجزائري قد أخضع التصـرفات والوقـائع المنصبَة على العقار للتسجيل وجوبا، سواء تعلَق الأمر بنقل الملكيـة والحقـوق العينيـة الأخرى بين الأشخاص بعوض كالبيع والمقايضة أو من غير عوض كالهبة بغير عـوض والوصية والميراث، أو تعلَق الأمر بتصرفات كاشفة ومصرَحة كالقسمة العقاريـة، وقـد حدَد نسب الرسوم المستحقة عنها[3]، فضلا عن تلك المستثناة من دفع حقـوق التسـجيل لاعتبارات العدالة والمنطق القانوني السليم.

---

[1] – القانون رقم 25/91، المؤرخ في 1991/12/18، يتضمَن قانون المالية لسنة 1992، الجريدة الرسمية العدد 65 لسنة 1991.

[2] – المادة 351 من قانون التسجيل، معدَلة أيضا بالمادة 57 من القانون رقم 27/95، المـؤرخ فـي 1995/12/30، المتضمن قانون المالية لسنة 1996، الجريدة الرسمية العدد 82 لسنة 1995.

[3] – تستوفى رسوم التسجيل إما بناء على رسم نسبي أو ثابت أو تصاعدي، تبعا لنوع العقود ونقل الملكية الخاضعة لهذه الرسوم، وفقا للمادة 02 من قانون التسجيل.

أولا: نقل الملكية العقارية بعوض: يعدَ نقل الملكية العقارية بعــوض مــن أهــم الآثــار المترتبة على التصرفات الملزمة لجانبين، إذ يلتزم المالك السابق بنقل الملكية العقارية إلى المالك الجديد، في حين يلتزم الأخير بتقديم مقابل الملكية.

ويعتبر حق الملكية الحق الأصلي والرئيسي الذي يمنح صاحبه سلطات واسعة فــي التمتع والتصرَف في الأشياء المملوكة له، وذلك في إطار القانون، غير أنه قد يتم تجزئــة حق الملكية إلى ملكية الرقبة وحق الإنتفاع، وتعني ملكية الرقبة ملكية شيء يكــون حــق الإنتفاع به لصالح الغير، أما حق الإنتفاع فهو استعمال واستغلال شيء تكون ملكية الرقبة فيه لشخص آخر[1].

يحصَل عند تسجيل العقود المتضمنة نقل الملكية العقارية والحقوق العقارية بعوض، رسوم التسجيل، ومن الثابت قانونا أن ما يؤخذ بعين الإعتبــار بشــأن رســوم التســجيل المتعلقة بنقل الملكية العقارية بعوض هو مقدار ما نقل منها[2].

1/ نقل كل الملكية العقارية: تنتقل كل الملكية العقارية من شخص لآخر وتنتقل بالتبعيــة سلطات التصرف، الإستغلال والإستعمال، وذلك عن طريق عقدي البيع أو المقايضة[3].

---

[1] – لا يعد مالك الرقبة والمنتفع في هذه الحالة شريكين على الشيوع في الملكية العقارية، فالشــيوع لا يكــون إلا فــي حقوق من طبيعة واحدة تتزاحم على الشيء الواحد، أما طبيعة حق الرقبة فتختلف عن طبيعة حق الانتفاع، وعلى ذلــك لا يجوز لمالك الرقبة ولا للمنتفع أن يطلب قسمة المال كما يجوز ذلك للمالك في الشيوع، ويبقى كل منهما محتفظا بحقه متميَزا عن الآخر دون تزاحم بينهما. راجع في ذلك عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القــانون المــدني، الجزء التاسع، أسباب كسب الملكية مع الحقوق العينية الأصلية المتفرعة عن الملكية (حق الإنتفاع وحــق الإرتفــاق)، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 1190-1191.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 150.

[3] – دوَة آسيا، المرجع السابق، ص 80.

أ/ **عقد البيع:** يقتضي عقد البيع التزام البائع بأن ينقل للمشتري ملكية شيء أو حقا ماليا آخر في مقابل ثمن نقدي[1]، ولا يتمَ نقل الملكية العقارية عن طريق عقد البيع إلا بعد استيفاء الإجراءات الشكلية المنصوص عليها قانونا، ومن بينها وجوب تقديمه إلى مفتشية التسجيل والطابع لتسجيله، وتكون الحقوق والرسوم المترتَبة عن بيع العقارات مستحقة فور تحقق العملية، متى كان البيع تاما ومرتَبا لآثاره بصورة مؤكَدة وحالية[2].

أ/1-أساس حساب الرسم وتصفيته: تحسب حقوق التسجيل استنادا إلى مبلغ البيع كلَه، الذي يتشَكل من الثمن المصرَح به ومبلغ الأعباء التي يمكن إضافتها، والتي يفرضها البائع على المشتري في إطار العملية المنجزة، والتي تمثَل امتيازات غير مباشرة يحصل عليها البائع، كأن يتم الاتفاق على أن يتحمَل المشتري عبء سداد الضريبة العقارية على الملكية المبنية أو غير المبنية محل عقد البيع، لأنها تقع في الأصل على عاتق البائع المالك، غير أن الإلتزامات التي يكلَف بها المشتري والمفروضة عليه قانونا من جهة، والأعباء المتعدَدة التي تثقل العقار من جهة أخرى، لا تمثَل تكاليف إضافية وليست خاضعة لرسم نقل الملكية، بل تخصم من مبلغ البيع التكاليف المفروضة عاديا على المشتري والتي يلتزم البائع بتنفيذها، كأن يتحمَل البائع أتعاب الموثق التي تقع بحسب الأصل على عاتق المشتري[3].

إن الرقابة اللاحقة لإدارة الضرائب تسمح لها عند الإقتضاء إرساء الرسم المستحق على القيمة الحقيقية للعقار المبيع، استنادا إلى أسعار السوق العقارية متى كانت تلك القيمة تفوق تلك المصرَح بها في العقد، والنقص المعاين يؤدي إلى دفع مبلغ متمَم للرسم

[1] – أنظر المادة 351 من القانون المدني.

[2] - Guide fiscale de l’enregistrement, Op.cit, p 10.

[3] - Ibid, p 10-11.

المستحق، فضلا عن العقوبات المقرَرة قانونا، التي يتحملها أطراف العقد بصفة مشـــتركة وبالتضامن، دون أن يكون لذلك أثر على صحَة العقد، بحيث يظل مرتبا لكافة آثاره[1].

يخضع تسجيل بيع العقارات لرسم نسبي، مقدَر ب5% من الثمن المعلن عنه ومبلـــغ الأعباء التي يمكن إضافتها، على أن تخفَض هذه النسبة إلـــى 3% إذا كانـــت العقـــارات والحقوق العقارية موجودة في بلـــد أجنبـــي، وفقـــا للمـــادتين 252 و255 مـــن قـــانون التسجيل[2].

وإذا ورد عقد البيع على عقارات ومنقولات معا، فإن رسم التسجيل يدفع عن المبلغ كله بحسب النسبة المحدَدة للعقارات المنوَه عنها، ما لم يكن قد اشترط ثمن خاص بالنسبة للأشياء المنقولة، ولم تكن هذه الأشياء معيَنة ومقدَرة مادة بمادة في العقد، وفق المادة 13 من قانون التسجيل.

على أنه عند بيع عقارات في حالة الشيوع، ويتعلق الأمر بالعقارات المتعذَر قسمتها بين الشركاء، بما يحتَم بيعها بالمزاد العلني، فهي تخضع لرسم قـــدره 3% مـــن الـــثمن

---

1 - Amar GUELIMI, Fiscalité de l'enregistrement, Aspects juridiques et économiques, Ouvrage coédité par L'office des publications universitaires et Entreprise nationale algérienne des livres, Alger, p 62.

2 – المادة 252 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 125 من القانون رقم 21/84، المؤرخ في 1984/12/24، يتضمَن قانون المالية لسنة 1985، الجريدة الرسمية العدد 72 لسنة 1984. والمادة 62 من قانون المالية لسنة 1992، المنوَه عنه سلفا، والمادة 47 من قانون المالية لسنة 1994 سالف الذكر، والمادة 32 من القانون رقم 12/98، المؤرخ في 1998/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية العدد 98 لسنة 1998.

أما المادة 255 من قانون التسجيل فهي معدَلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 1994، والمادة 29 من قانون المالية لسنة 1999 المنوَه عنهما سلفا.

المصرَح به ومبلغ الأعباء التي يمكن إضافتها، ويخفَض هذا الرسم إلى النصف في حالة الشراء من أحد الشركاء في الشيوع، حسب المادة 230 من قانون التسجيل[1].

وفي هذا السياق يبدو من المفيد الإشارة إلى أن الأمر مختلف بالنسبة لعقد الوعد بالبيع، الذي لا يكسب الموعود له سوى حقا شخصيا في ذمة الواعد، فلا تنتقل إليه ملكية الشيء إلا حين إتمام العقد، بيد أن مصالح التسجيل تفسَر في كثير من الحالات مثل هاته العقود على أنها بيع بات، يجب أن يستوفي رسوم البيع كاملة، وينسحب الأمر ذاته على جميع الوعود بالتعاقد على العقد المراد إبرامه، وهو تفسير مجانب للصواب ويناقض نص المادة الخامسة من قانون التسجيل، التي تقضي بأن الرسم المطبَق على نقل الملكيات والاتفاقيات المقيَدة بشرط موقف، يحدَد عند تاريخ تحقَق الشرط[2]، ذلك أن الموعود له قد يحرم من ملكية الشيء الموعود به إذ تصرَف فيه الواعد، كما أنه يكون قد ألزم بدفع رسوم التسجيل على شيء لم يستفد من تملَكه والانتفاع به، ومن ثمَة يتعيَن على المشرع الجزائري تنظيم تسجيل الوعود بالتعاقد بنصوص صريحة تقضي بإخضاع مثل هاته العقود للرسم الثابت على أن يحصَل الرسم النسبي عند تحقيق الشرط وتحقيق التصرف المراد إبرامه[3].

---

[1] – المادة 230 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 40 من قانون المالية لسنة 1994، والمادة 26 من قانون المالية لسنة 2000، والمادة 20 من قانون المالية لسنة 2002. وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

[2] – تنص المادة الخامسة من قانون التسجيل على: "إن النظام الجبائي المطبَق والقيم الخاضعة للرسم، يحدَد عند تاريخ تحقق الشرط، وذلك فيما يخص نقل الملكيات والاتفاقيات المقيَدة بشرط موقف".

[3] – لعروم مصطفى، الوعد بالبيع، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 09، 2000، ص 30. أنظر أيضا علاوة بوتغرار، نظرات في قانون التسجيل الجزائري، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 13، 2005، ص 05.

أ/2-الإعفاء من دفع رسوم التسجيل: أورد المشرع الجزائري ضمن قانون التسجيل حالات عدَة، يعفى فيها نقل الملكية العقارية عن طريق البيع من رسوم التسجيل، تضمَنت المادة 258 منه أغلب هاته الحالات[1]، نذكر منها ما يلي:

- تعفى من رسوم التسجيل العقود التي تتضمَن الاقتناءات العقارية التي يقوم بها الشباب المستثمر والتي تتم في إطار برامج التشغيل ودعم الشباب، قصد إنشاء نشاطات صناعية، وتستفيد أيضا من هذا الإعفاء، ضمن الشروط نفسها، المشتريات العقارية التي تقتنيها الهيئات العمومية المؤهلة في مجال التهيئة العقارية.

- تكون عقود البيع المنصبة على العقارات اللازمة لسير المصالح والخدمات الاجتماعية للشركات التعاونية والجمعيات الثقافية وتلك المعترف بمنفعتها العمومية، التي تهدف إلى تقديم المساعدة أو العمل الخيري أو الحفاظ على الصحة العامة، معفاة من دفع رسوم التسجيل.

- تعفى من رسم التسجيل المقرَر نظير نقل الملكية العقارية عن طريق البيع، عقود البيع الأول لقطع الأراضي الناتجة عن عملية التجزئة والمهيأة لبناء المساكن، كما تعفى من الرسم ذاته، عقود بيع البنايات أو أجزاء منها ذات الاستعمال السكني، المنجزة في إطار الترقية العقارية، كما يشمل الإعفاء عمليات بيع العقارات المبنية المخصَصة للسكن، التي تنازلت عليها الدولة والهيئات العمومية للسكن، حسب إجراء البيع بالإيجار والسكن الاجتماعي والسكن الاجتماعي التساهمي والسكن الريفي، وتعفى أيضا من رسوم التسجيل، عقود نقل الملكية عن طريق التنازل عن الأملاك العقارية ذات الاستعمال

---

[1] - لتفصيل أكثر، راجع المادة 258 من قانون التسجيل.

السكني، من قبل البنوك والمؤسسات المالية، المقتناة من طرفها كضمان لعمليات تمويـــل اقتناء السكنات لصالح الخواص.

– تعفى من رسم نقل الملكية بعوض، تلك الإكتسابات التي تتم عن طريق البيع، المنصبَة على العقارات المبنية المقرَر هدمها والبنــاءات المســتعملة للســكن غيــر المتمَمــة أو المخصَصة لأن تكون صالحة للسكن، غير أن هذا الإعفاء مــرتبط بتحقَــق جملــة مــن الشروط، إذ يتعيَن أن يكون المشتري شخصا طبيعيا، لا يملك أي عقار سكني في المدينــة التي يوجد بها العقار المكتسب، وأن يتعهَد بالقيام خلال أربع سنوات بداية من تاريخ العقد بجميع الأشغال الضرورية من أجل تشييد العقار وجعله صالحا للسكن، وأن يثبت ذلك عند انقضاء الأجل، كما يتعيَن عليه أن يمتنع عن بيع العقار المعني كله أو جزء منــه خــلال أجل عشر سنوات من تاريخ العقد، فضلا عن وجوب تخصيص ثلاثة أربــاع المســاحة الكلَية من البناءات المنجزة لسكن المشتري المتملَك، وألا تكون محل إيجار طيلــة عشــر سنوات، باستثناء حالة القوة القاهرة[1].

ب/ عقد المقايضة: من الثابت قانونا أن المقايضة عقد يلتزم فيه كل من المتعاقــدين بــأن ينقل إلى الآخر على سبيل التبادل ملكية مال غير النقود[2]، وبالتالي يقتضي عقد المقايضة مبادلة أموال عينية بعضها ببعض، فإذا بودل مال بعمل أو امتناع عن عمل أو تمَت مبادلة عمل بعمل أو عمل بامتناع عن عمل، كان ذلك عقدا آخر غير المقايضة[3].

---

[1] – في حالة إخلال المستفيد من الإكتسابات المذكورة بهذه الشروط، يطبَق عليه رسم قدره 5% من مبلغ ثمن البيــع، فضلا عن رسم نقل الملكية المستحق، وفق الفقرة الأخيرة من المادة 259 من قانون التسجيل.

[2] – أنظر المادة 413 من القانون المدني.

[3] – عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الرابع، العقود التي تقع على الملكية، البيــع والمقايضة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 755.

وتكون المقايضة عادية ومن دون شرط، حينما تكون الأشـياء المتبادلـة متسـاوية القيمة، غير أن المقايضة قد تتضمن في بعض الأحيان فائضا يساوي الفرق بـين قيمـة الأشياء المتبادلة، يعوَض على العموم بمبلغ من النقود يكون معدَلا[1]، فإذا قايض شـخص بعقار يملكه على عقار مملوك لآخر، وكانت قيمة العقارين مختلفة في نظـر المتعاقـدين، فإن مالك العقار الأكثر ثمنا يأخذ في مقابل عقاره، العقار الآخر ومعه معدَل مـن النقـود بمقدار الفرق بين قيمة العقارين المتقايضين، ويبقى العقد مع ذلك عقد مقايضة[2].

إن ما يعنينا في هذا الصدد هو عقود المقايضة المنصبة على الأموال العقارية، التي يوجب القانون تسجيلها، ولا يتم ذلك إلا بعد دفع رسم التسجيل المحدد قانونا.

أ/ أساس حساب الرسم وتصفيته: يخضع عقد المقايضة لرسم تسجيل محدَد بموجب نص المادة 226 من قانون التسجيل[3]، غير أن أساس حساب الرسم وتصفيته يختلف بحسـب ما إذا كان موضوع عقد المقايضة مبادلة عقارات فيما بينها وما إن كانت متساوية القيمـة أم لا، أو كان موضوعه مبادلة عقار بمنقول[4].

- مبادلة عقارات فيما بينها: إن أساس حساب الرسم المستحق عن تسجيل عقد المقايضة المتضمن مبادلة الأموال العقارية، يختلف بحسب ما إذا كانت العقارات المتبادلة متسـاوية القيمة أم أن هناك فرق في قيمتها المالية.

---

[1] – تنص المادة 414 من القانون المدني على أنه: "إذا كانت الأشياء المتقايض فيها مختلفة القيم في تقدير المتعاقـدين، جاز تعويض الفرق بمبلغ من النقود".

[2] – عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الرابع، العقود التي تقع على الملكية، البيـع والمقايضة، المرجع السابق، ص 755.

[3] – المادة 226 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 112 من القانون رقم 14/82، المؤرخ في 1982/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 1983، الجريدة الرسمية العدد 57 لسنة 1982، والمادة 37 من قانون المالية لسنة 1994، والمادة 28 من قانون المالية لسنة 1999، والمادة 20 من قانون المالية لسنة 2002 وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

[4] - Amar GUELIMI, Op.cit, p 129.

فإذا تضمن عقد المقايضة مبادلة عقارات متساوية القيمة، فإنه يخضع عند تسـجيله لرسم قدره 2،5% من قيمة إحدى الحصص المتبادلة، وفقا لنص المادة 226 من قـانون التسجيل، على أن العقود التي تتضمن مبادلة عقارات يوجد أحدها خارج التراب الـوطني تحلَل كبيوع عقارات حسب القانون الجزائري، ويخضع تسـجيلها لرسـم البيـع ولـيس المبادلة[1].

والأصل أن تقدَر قيمة العقارات حسب القيمة التجارية الحقيقية لها عند تاريخ نقـل الملكية، تبعا للتصريح التقديري للمتعاقدين، وذلك من أجل تصفية الرسوم على المبادلات، غير أنه إذا كانت الأموال التي تمَ نقل ملكيتها خلال السنتين اللتين سبقت أو صاحبت عقد المقايضة موضوع مزايدة، فإن الرسوم المستحقة لا يمكن أن تحسب على مبلغ يقل عـن ثمن المزايدة، مع إضافة جميع الأعباء النقدية، ما لم يثبت أن ما تضمَنته العقـارات قـد طرأت عليه تغييرات خلال فترة قابلة أن تعدَل فيها القيمة[2]، وفقا لنص المـادة 19 مـن قانون التسجيل.

أما إذا تضمَن عقد المقايضة مبادلة عقارات غير متساوية القيمة، أي أن هناك فائضا أو زيادة قيمة بين حصَة وأخرى، فإن هذه العملية تحلَل من الناحية الجبائية كمبادلة فـي حدود الحصَة الأقل قيمة وكبيع في حدود الفرق بين الحصتين المتبادلتين[3]، تطبيقا لـنص المادة 226 من قانون التسجيل، وبالتالي فإن تسجيل العقد المحررَ في هذا الشأن يخضـع

[1] – وناس علي، تسجيل عقود المبادلة، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثـة للفنـون المطبعيـة، الجزائر، العدد 06، 1999، ص 24.

[2] – عمر قيلمي، الدليل العملي في التسجيل والطابع، معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي الجزائري التونسي، الجزائـر، 1990، ص 59.

[3] – وناس علي، المرجع السابق، ص 24.

لرسم قدره 2،5% من تقدير الحصَة الأقل قيمة، فضلا عن رسم آخر قدره 5% من قيمة الفرق بين الحصَتين.

وإذا كان الفارق بين العقارات المتبادلة يسدَد على العموم نقــدا، فــإن التشــريعات الجبائية تجيز أن يتمثَل في أكثر من صورة كالتزام أحد الطرفين بتسديد مصاريف تفــوق قيمتها المصاريف المفروضة عليه قانونا أو التزامه بإنجاز أشغال أو بنايات لفائدة الطرف الآخر أو اتفاق الطرفين على تأجيل حيازة العقار المتبادل إلى تاريخ لاحق.[1]

- **مبادلة عقار بمنقول:** تعدَ مبادلة عقار بمنقول عملية بيع حقيقية فــي نظــر التشــريع الجبائي[2]، إذ يعتبر العقار هو المال موضوع البيع والمنقول ثمنا له، وبالتــالي يخضــع تسجيل عقد المقايضة في هذه الحالة لرسم البيع المقدَر ب5% من قيمة المنقول، غير أنــه إذا كانت قيمة العقار تفوق قيمة المنقول، فيمكن اعتبارها حينئذ أساسا لتحديد قيمة الرســم على نقل ملكية العقار لقاء عوض[3].

ب/ الإعفاء من دفع الرسم: استثنى المشرع الجزائري بعض عقود المقايضــة المنصــبَة على الأموال العقارية من دفع الرسوم حين تسجيلها، وقد وردت هذه الإعفــاءات ضــمن نصوص المواد 305، 271 و272 من قانون التسجيل[4]، فأعفى عقود مبادلة العقــارات الريفية من رسوم التسجيل، شرط أن تكون العقارات التي تمَت مبادلتها موجودة في نفــس

---

[1] - Amar GUELIMI, Op.cit, p 130 et suivants.
[2] - Guide fiscale de l'enregistrement, Op.cit, p 27.

[3] – دوَة آسيا، المرجع السابق،ص84.

[4] – المادة 305 من قانون التسجيل معدَلة بموجب المادة 22 من قانون المالية لسنة 2015 المنوَه عنه سلفا. أمَا المادة 271 من القانون ذاته فهي معدَلة بموجب المادة 16 من من القانون رقم 09/09، المؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78 لسنة 2009.

البلدية أو في بلديات مجاورة، فضلا عن إعفاء الدولة والجماعات المحلية من جميع رسوم التسجيل، بشأن عقود المقايضة المتعلقة بمبادلة الأموال العقارية.

2/ **نقل جزء من حق الملكية العقارية بعوض:** إذا كان للمالك أن ينقل إلى غيره حق الملكية كاملا، فيجوز له من باب أولى أن ينقل جزء فقط من هذا الحق، فمن المعروف والمستقر عليه أن من يملك الكثير يملك القليل، ومن يملك الكل يملك الجزء، وبالتالي فلمالك العقار أن ينقل إلى غيره ملكية الرقبة من دون الإنتفاع، كما له أن ينقل الإنتفاع من دون ملكية الرقبة.

أ/ **نقل ملكية الرقبة وحق الإنتفاع:** يخضع نقل ملكية الرقبة وحق الإنتفاع لقاء عوض لحقوق التسجيل، وفقا لنص المادة 53 من قانون التسجيل، وهي تخضع لذات النظام الجبائي المطبَق على الملكية التامة الناجمة عنها[1]، ويحسب الرسم الخاص بنقل ملكية الرقبة وحق الإنتفاع بمقابل على أساس الثمن المعلن عنه مع إضافة جميع الأعباء النقدية[2]، أو على أساس القيمة التجارية الحقيقية لهذه الحقوق متى كانت مرتفعة، إذ تستطيع مصالح الجباية المعنية أن تقدَر أو تعيد تقدير قيمة هذه الحقوق بالنسبة لجميع العقود أو التصريحات التي تثبت انتقالها[3].

غير أنه لا يترتَب أي رسم حين تجتمع ملكية الرقبة وحق الإنتفاع في يد مالك واحد، وهذا في حالة وفاة المنتفع أو انقضاء الوقت المحدَد فيما يخص مدَة الإنتفاع[4]، أما إذا تمَ اجتماع الحقين (الإنتفاع وملكية الرقبة) بواسطة تنازل أحد مالكي الحق عن حقه

---

1 – عمر قيلمي، المرجع السابق، ص 31.

2 – أنظر البند الأول من المادة 53 من قانون التسجيل.

3 – أنظر المادة 38 مكرر2 من قانون الإجراءات الجبائية.

4 – أنظر الفقرة الأخيرة من المادة 53 من قانون التسجيل.

للآخر بمقابل، أو تنازل كلاهما معا عن حقه لصالح الغير، فيعتبر هذا نقل للملكيـــة لقـــاء عوض، ويترتَب عليه استحقاق رسم التسجيل[1].

ب/ عقد الإيجار: الإيجار عقد يلتزم بمقتضاه المؤجر بتمكين المستأجر من الإنتفاع بشيء ما لمدة معينة، مقابل بدل إيجار معلوم[2]، وهو ما قرَره المشرع الجزائري بالمـــادة 467 من القانون المدني، ويصنَف عقد الإيجار ضمن العقود الناقلـــة للإنتفـــاع بالأشـــياء، ولا يترتب عنه سوى التزام بوضع الشيء تحت تصرف الغير[3].

يخضع إيجار العقارات وكذا التنازل عن حق الإيجار للغير لإجـــراءات التســـجيل، ويتمَ ذلك نظير دفع رسوم محدَدة، تكون قيمة أو بدل الإيجار وعاء لها، ويختلف أســـاس حساب الرسوم وتصفيتها من الناحية الجبائية وفقا لمدَة الإيجار وتخصيص العين المؤجرة، على النحو الآتي:

– **عقود الإيجار لفترة محدودة:** يخضع تسجيل عقود الإيجار محدَدة المدَة لـــنفس حقـــوق التسجيل المطبقة على نقل الملكية العقارية بمقابل، وفقا للمادة 220 من قانون التسجيل[4]، أي تكون نسبة الرسم 5%، تحسب على أساس ثمن بدل الإيجار والتكاليف التـــي يمكـــن إضافتها، وهي تلك التكاليف التي يتم الاتفاق في العقد بين المؤجر والمســـتأجر علـــى أن يتحمَلها المستأجر، كالترميمات والإصلاحات التي يقوم بها المستأجر في العين المـــؤجَرة

---

[1] – عمر قيلمي، المرجع السابق، ص 31.

[2] - Jean-Jacques FORTUNAT, Christel FRAISSE et Jean VARNET, Lexique pratique du financement de l'immobilier, Revue Banque édition, Les éditions d’organisation, Paris, 2003, p 28.

[3] – ذيب عبد السلام، عقد الإيجار المدني، دراسة نظرية وتطبيقية من خلال الفقه واجتهاد المحكمـــة العليـــا، الـــديوان الوطني للأشغال التربوية، الطبعة الأولى، 2001، ص 09.

[4] – المادة 220 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 18 من قانون المالية لسنة 2002، والمادة 19 مـــن قـــانون المالية لسنة 2005، المنوَه عنهما سلفا، والمادة 19 من القانون رقم 72/11، المؤرخ في 2011/12/28، المتضـــمَن قانون المالية لسنة 2012، الجريدة الرسمية العدد 72 لسنة 2011.

أو أن يتحمَل المستأجر الضريبة العقارية على الملكية المبنية أو غيـر المبنيـة، سـواء المتعلَقة بمدَة الإيجار أو المترتَبة سابقا على المستأجر ولم يقم بالوفاء بها، وفي هذا الصدد تخضع أيضا عقود الإيجار طويلة الأمد، وهي العقود المبرمة لمدَة 18 سنة علـى الأقـل و99 سنة على الأكثر، للرسم ذاته المطبق على الإيجار محدَد المدة[1]، حسب المادة 350 من قانون التسجيل.

– **عقود الإيجار لمدى الحياة أو لفترة غير محدَدة:** يخضع تسجيلها لذات نسـبة الرسـم المتعلقة بنقل الملكية العقارية بعوض، وفقا للمادة 220 من قانون التسجيل، تحسـب مـن رأس مال مكوَن من دخل سنة من قيمة الإيجار، مضاعفا إلى عشر مرَات بالنسبة لعقـود الإيجار لمدى الحياة، ومضاعفا إلى عشرين مرَة بالنسبة للإيجارات لفترة غير محدَدة، مع إضافة في الحالتين الأعباء السنوية التي يتعيَن على المتعاقدين التصريح بها فـي العقـد، تحت طائلة التقدير الجزافي من قبل مصلحة التسجيل الذي يقـدَر بثلـث قيمـة الإيجـار السنوي، غير قابل للإعتراض عليه، وفقا للمادتين 17 و18 من قانون التسجيل.

– **عقود إيجار المحلات ذات الاستعمال التجاري أو المهني وكذا عقـود الإيجـار مـن الباطن المتعلقة بها:** تخضع هذه العقود لرسم نسبي قدره 2% من قيمة بدل الإيجار الكلي والتكاليف والأعباء التي يمكن إضافتها، ولا يمكن في أي حال من الأحوال أن يقل مبلـغ الرسم المستحق في هذه الحالة عن 1500 د.ج، وفقا لـنص المـادة 222 مـن قـانون التسجيل[2].

---

[1] - Guide fiscale de l'enregistrement, Op.cit, p 16.

[2] – المادة 222 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 122 من قانون المالية لسنة 1985 سالف الذكر، والمادة 64 من القانون رقم 26/89، المؤرخ في 1989/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 1990، الجريدة الرسمية العـدد 01 لسنة 1990، والمادة 18 من قانون المالية لسنة 2002، والمادة 20 من قانون المالية لسنة 2012 المنوَه عنهما سلفا.

ثانيا: نقل الملكية العقارية دون عوض: إن نقل الملكية العقارية دون عوض يعني انتقالها من المالك إلى الخلف مجانا من دون مقابل، ويتم ذلك إما حين الوفاة عن طريق الميراث والوصية أو بين الأحياء من خلال عقد الهبة[1].

1/ نقل الملكية العقارية عن طريق الوفاة: تنتقل أملاك المورث بعد وفاته، سواء كانت وفاة طبيعية أو حكمية، وهذه الأخيرة غير يقينية وإنَما تصدر بموجب حكم قضائي بشأن الغائب والمفقود[2]، ويخضع نقل الملكية الذي يتمَ إثر وفاة شخص، سواء من خلال الميراث أو بواسطة وصية، للرسوم المقرَرة لنقل الملكية عن طريق الوفاة.

أ/ مجال تطبيق رسم نقل الملكية عن طريق الوفاة: يمتدَ مجال تطبيق رسوم التسجيل الخاصة بنقل الملكية العقارية عن طريق الوفاة، إلى جميع الأموال الموجودة في الجزائر، بصرف النظر عن جنسية أو إقامة أو موطن المتوفي أو الورثة، وهذا استنادا إلى مبدأ إقليمية الضريبة، وخروجا عن القواعد الموضوعية المتعلقة بالميراث والوصية التي تخضع لقانون دولة الهالك[3]، وفقا للفقرة الأولى من المادة 16 من القانون المدني الجزائري[4].

خلافا لما سبق، لا تخضع لرسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة، الأموال الموجودة في الخارج والتي سبق أن خضعت لرسم التسجيل في الدولة الأجنبية، إذ لا يمكن تكليفها

---

1 - L-V. Fernandez-MAUBLANC et J-P. MAUBLANC, Op.cit, p 209.

2 – أنظر المواد من 115 إلى 127 من القانون رقم 11/84، المؤرخ في 1984/06/09، يتضمَن قانون الأسرة، الجريدة الرسمية العدد 24 لسنة 1984، المعدَل والمتمَم بالأمر رقم 02/05، المؤرخ في 2005/02/27، الجريدة الرسمية العدد 15 لسنة 2005، الموافق عليه بالقانون رقم 09/05، المؤرخ في 2005/05/04، الجريدة الرسمية العدد 43 لسنة 2005.

3 – عمر قيلمي، المرجع السابق، ص37. أنظر أيضا محفوظ برحماني، المرجع السابق، 159-160.

4 – تنص الفقرة الأولى من المادة 16 من القانون المدني على أن: "يسري على الميراث والوصية وسائر التصرفات التي تنفذَ بعد الموت، قانون جنسية الهالك أو الموصي أو من صدر منه التصرف وقت موته".

مرَة ثانية في الجزائر لذات الرسم، وهذا حسب ما تقضي به الإتفاقيات الدولية التي تحدَ من الإزدواج الضريبي الدولي، المبرمة بين الجزائر والدولة المعنية[1].

ب/ تقدير أموال التركة: تقدَر العقارات والحقوق العقارية المكوَنة لمال التركة، بحسب القيمة التجارية لها، بناء على التصريح التقديري المفصَل للورثة، حسب نص المادة 28 من قانون التسجيل، إذ ألزم المشرع الجزائري الورثة أو الموصى لهم أو أوصيائهم، بتقديم تصريح مفصَل عن تركة مورَثهم الهالك بمكتب التسجيل المختص، وفقا لنص المادة 171 من قانون التسجيل، وذلك ضمن أجل سنة واحدة ابتداء من يوم الوفاة، حسب المادة 65 من ذات القانون[2]، وفي حال عدم تقديم التصريح، فإنه يحق لمفتش التسجيل حال علمه بواقعة الوفاة، أن يطالب برسم نقل الملكية عن طريق الوفاة، الذي يصفَى تلقائيا على أساس عناصر التركة الموجودة في حوزته، حسب المادة 171 مكرر من القانون ذاته[3].

وإذا تعلَق الأمر بتقدير قيمة ملكية الرقبة أو حق الإنتفاع، فإن التقدير يكون بالنظر إلى سن المنتفع، وفقا لما يقرَره نص المادة 2/53 من قانون التسجيل، فإذا كان سن المنتفع أقل من عشرين سنة، فإن حق الإنتفاع يقدر بسبعة أعشار، وملكية الرقبة بثلاثة أعشار من الملكية الكاملة، أما إذا تجاوز سن المنتفع عشرين سنة، فإن هذه النسبة تنقص بشأن حق الإنتفاع وتزيد لملكية الرقبة بعشر عن كل فترة عشر سنوات دون قسمة، على أنه ابتداء من سن السبعين عاما كاملا من عمر المنتفع، تحدَد النسبة بعشر واحد من

---

[1] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 160.

[2] – المادة 65 من قانون التسجيل معدَلة بموجب المادة 65 من القانون رقم 13/78، المؤرخ في 1978/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 1979، الجريدة الرسمية العدد 55 لسنة 1978.

[3] – المادة 171 مكرر من قانون التسجيل، محدثة بموجب المادة 53 من القانون رقم 09/85، المؤرخ في 1985/12/26، يتضمَن قانون المالية لسنة 1986، الجريدة الرسمية العدد 56 لسنة 1985.

الملكية التامة فيما يخص حق الإنتفاع وتسعة أعشار من الملكية التامة أيضا بشأن ملكية الرقبة.

إن هذه النسب التقديرية التي وضعها المشرع الجزائري لقيمة حق الانتفاع وملكية الرقبة، يمكن تبريرها في واقع الأمر بحسبان أن حق الإنتفاع ينقضي بموت المنتفع، فكلما كان سن المنتفع كبيرا كلما نقصت قيمة حق الانتفاع وزادت قيمة ملكية الرقبة، وعلى العكس من ذلك كلما كان سن المنتفع صغيرا كلما زادت قيمة حق الانتفاع وقلَت قيمة ملكية الرقبة.

خلافا لما سبق، يقدَر حق الانتفاع لفترة محدَدة، بعشرين من قيمة الملكية التامة لكل فترة عشر سنوات لمدَة حق الانتفاع من دون تجزئة (قسمة)، وهذا بصرف النظر عن عمر المنتفع، وفقا لنص المادة 53 من قانون التسجيل.

ج/ حساب الرسم وتصفيته: يحسب الرسم على انتقال الملكية عن طريق الوفاة على أساس المال الصافي من التركة (الميراث) بعد أن يخصم كل من[1]:

– مصاريف التجهيز والدفن بالقدر المشروع من دون إسراف ولا تقتير، ولقد قدَرها المشرع الجزائري بخمسين ألف دينار (50000 د.ج)، وهو ما يستشف ضمنا من نص المادة 37 من قانون التسجيل[2]، التي تقضي بتخفيض المبلغ المذكور من أصول التركة، أي بعد خصم الديون المتعلقة بذمة المتوفي[3].

[1] - Guide fiscale de l’enregistrement, Op.cit, p 19.

[2] – المادة 37 من قانون التسجيل، معدّلة بموجب المادة 64 من قانون المالية لسنة 1979، والمادة 20 من قانون المالية لسنة 2000 المنوَه عنهما سلفا.

[3] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 159.

– الديون الثابتة في ذمَة المتوفي بصفة قانونية وقت فتح التركة، بحسب نص المـــادة 36 من قانون التسجيل[1]، لكن تجنبا للغش والتحايل الذي يمكن أن يمارس من قبـــل الورثـــة قصد تهريب بعض أجزاء التركة من الخضوع لرسم التسجيل، اشترط المشرع في الديون القابلة للخصم أن تكون ثابتة في حق المتوفي يوم فتح التركة ومثبتة بسند يمكن الإحتجاج به أمام القضاء، غير أن الديون اللاحقة على الوفاة المحدَدة بموجب إجــراءات الإفـــلاس والتسوية القضائية، الناجمة عن حكم قضائي رفعت الدعوى فيـــه قبـــل الوفـــاة وكـــذلك الضرائب التي تمَ إعدادها بعد وفاة المورث، تشكل ديونا تخصم من التركة بصرف النظر عن الشروط السابقة، حسب المادتين 38 و40 من قانون التسجيل[2].

ووفقا للمادة 236 من قانون التسجيل، يخضع انتقال الملكية عن طريق الوفاة إلـــى رسم قدره 5% عن كل حصَة صافية عائدة إلى كل ذي حق، غير أنه يخفَض إلـــى 3% بالنسبة للأصول والفروع والأزواج، وتطبق كذلك نسبة 3% إذا تعلـــق الإرث بأصـــول عقارية لمؤسسة، عندما يلتزم الورثة بمواصلة الإستغلال.

وقد أورد المشرع الجزائري أيضا ضمن قانون التسجيل حالات أخرى، يخفَض فيها مقدار الرسم المستحق عن تسجيل الملكية العقارية عن طريق الوفاة بنسب معيَنة، ويتعلَق الأمر بكفالة الأولاد من أحد الورثة وأولاد الهالك القصَر، فضلا عن معطـــوبي الحـــرب والعمل، إذ يخفَض رسم تسجيل نقل الملكية العقارية عن طريق الوفاة بنسبة 10% عـــن كل ولد في كفالة الوارث أيَا كان عدد أولاده، على أنه يشترط في الولد المكفول إذا كـــان ذكرا أن يكون قاصرا أما البنت فيشترط ألا تكون متزوجـــة، ويســـتفيد مـــن ذات نســـبة

---

[1] – المادة 36 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 20 من القانون رقم 80/10، المـــؤرخ فـــي 2010/12/30، يتضمَن قانون المالية لسنة 2011، الجريدة الرسمية العدد 80 لسنة 2010.

[2] – المادة 40 من قانون التسجيل معدَلة بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 2011 المنوَه عنه سلفا.

التخفيض أولاد الهالك القصَر، وفقا للمادة 238 من قانون التسجيل[1]، كما يخفَض رسم تسجيل نقل الملكية العقارية عن طريق الوفاة بنسبة 50% بشأن كل نصيب من الميراث يتلقاه معطوبي وعجزة الحرب أو معطوبي العمل الذين أصابهم عجز مقداره 60% على الأقل، من دون أن يتجاوز هذا التخفيض خمسة ألاف دينار (5000 د.ج)، وفقا للمادة 241 من قانون التسجيل[2].

د/ حالات الإعفاء من رسم نقل الملكية العقارية عن طريق الوفاة: حدَد المشرع الجزائري بموجب قانون التسجيل بعض الحالات التي يعفى فيها انتقال الملكية العقارية عن طريق الوفاة من دفع رسوم التسجيل، على النحو الآتي:

- تعفى الدولة من دفع حقوق التسجيل المتعلقة بنقل الملكية عن طريق الوفاة، عند تسجيل الأموال التي تؤول إليها في حالة عدم وجود ورثة للمتوفي.

- يعفى الورثة من الأصول والفروع والزوج الباقي على قيد الحياة، من دفع رسوم نقل الملكية بسبب الوفاة على السكن الفردي الذي كان يشغله الهالك، وعلى ملحقاته المباشرة أيضا، وفقا لنص المادة 3/236 من قانون التسجيل، كما يعفى ذات الأشخاص من دفع رسوم نقل ملكية الأموال المودعة لدى الصندوق الوطني للتوفير والاحتياط أو في حسابات التوفير للسكن[3]، حسب نص المادة 236 مكرر من قانون التسجيل[4].

---

[1] – المادة 238 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 54 من قانون المالية لسنة 1990، والمادة 42 من قانون المالية لسنة 1994، والمادة 21 من قانون المالية لسنة 2002 وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

[2] – المادة 241 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 1994 المنوَه عنه سلفا.

[3] - Guide fiscale de l’enregistrement, Op.cit, p 20.

[4] – المادة 236 مكرر من قانون التسجيل، محدثة بموجب المادة 85 من القانون رقم 02/77، المؤرخ في 1977/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 1978، الجريدة الرسمية العدد 83 لسنة 1977. ومعدَلة بموجب المادة 67 من القانون رقم 12/80، المؤرخ في 1980/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 1981، الجريدة الرسمية العدد 54 لسنة 1980.

2/ **نقل الملكية العقارية بين الأحياء:** تنتقل الملكية العقارية مجانا بين الأحياء عن طريق الهبة، التي تؤثر في واقع الأمر بشكل بالغ في العلاقات والروابط الإنسانية، باعتبار أنها تهدف إلى البر والإحسان وإلى تدعيم صلة الأخوة والتعاون والمحبة بين الأقارب والمعارف، فالهبة بذلك مظهر من مظاهر تكريم الإنسان لأخيه الإنسان ووسيلة من الوسائل لإسعاده، وهي مثال حي لإسعافه في عزة نفس وإباء[1].

أ/ **تسجيل انتقال الملكية العقارية عن طريق الهبة:** الهبة تمليك بلا عوض وفقا للمادة 202 من قانون الأسرة، فبمقتضاها يتبرَع الواهب بماله لشخص آخر يدعى الموهوب له من دون مقابل، ولا تنعقد الهبة إلا بالإيجاب والقبول وتتم بالحيازة، على ما قضت به المادة 206 من قانون الأسرة، مع مراعاة أحكام قانون التوثيق في العقارات والإجراءات الخاصة بالمنقولات، تحت طائلة بطلان الهبة.

وعلى ذلك يرتبط استحقاق رسم تسجيل عقد الهبة بثلاث شروط[2]:

- **الهبة عقد مجاني:** لا يشكَل العقد هبة إلا إذا انصرفت نيَة الواهب نحو القيام بتبرع، فالهبة في أصلها افتقار من جانب الواهب وإثراء من جانب الموهوب له، وبالتبعية فإن طبيعتها تفرض أن تكون من دون عوض[3]، فإذا تلقى الواهب مقابلا لما وهبه، انتفت

---

[1] - محمد تقية، الهبة في التشريع الجزائري وفي الفقه الإسلامي، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 09، 1998، ص 17.

[2] - عمر قيلمي، المرجع السابق، ص 49-50.

[3] - عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الخامس، العقود التي تقع على الملكية، الهبة والشركة والقرض والدخل الدائم والصلح، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 11.

صفة الهبة عن العقد[1]، ويمكن اعتباره حينئذ في نظر القانون الجبـــائي بيعـــا، يخضــــع بالتالي للرسم المقرَر على عقد البيع[2].

- **قبول الموهوب له:** يتعين أن تلقى الهبة قبولا صريحا من الموهوب له[3]، وهــو مـــا أكدته المادة 206 من قانون الأسرة، حين قضت بحتمية انعقاد الهبة بالإيجاب من الواهب وقبول من الموهوب له[4]، وهذا على خلاف الوصية التي تنعقد بالإيجاب الـــذي يجسَـــد إرادة الموصي، دونما حاجة إلى قبول باعتبارها تصرف صادر من جانب واحد مضـــاف إلى ما بعد الموت، ومن ثمَة إذا انتفى القبول في الهبة، اعتبر التصرَف مجرد وعد بالهبة، وتخضع حينها لرسم ثابت[5].

- **استيفاء عقد الهبة للشروط الشكلية:** ينبغي تحرير عقد الهبة بمقتضى عقد توثيقي تحت طائلة البطلان[6]، وهو ما تقضي به المادة 206 من قانون الأسرة، مع العلم أن هذه المادة لم تستوجب ذلك صراحة وإنما أحالت إلى أحكام الأمر رقم 91/70، المتضـــمن تنظـــيم

---

1 – لا يقدح في كون الهبة من دون عوض أن تكون من الهبات المتبادلة، وهي التي يهب فيها شخص لآخر شيئا ثـــم يهب الموهوب له شيئا للواهب، فتكون الهبتان متبادلتين وتكون كل منهما بلا عوض، لأن كل من الهبتين ليست عوضا عن الأخرى، بل توفر لدى كل واهب نية التبرع بصرف النظر عن الهبة الأخرى. راجع في ذلك محمد تقية، المرجـــع السابق، ص 19.

2 – عمر قيلمي، المرجع السابق، ص 50.

3 – يرجع سبب استلزام قبول الموهوب له، أن الهبة وإن كانت تبرَعا إلا أنها تثقل عنق الموهوب له بالجميل، وتفرض عليه واجبات أدبية نحو الواهب، وقد يؤثر الموهوب له رفض الهبة، كما إذا استشف من ورائهـــا غايـــات للواهـــب لا يحمدها. راجع في ذلك عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الخامس، العقود التي تقع على الملكية، الهبة والشركة والقرض والدخل الدائم والصلح، المرجع السابق، ص 26.

4 – في ذات السياق، قرَرت المحكمة العليا في قرارها رقم 40651، مؤرخ في 1986/02/24 (غير منشور): "مـــن المقرر شرعا وقانونا أن الهبة تنعقد بالإيجاب والقبول وتتم بالحيازة"، أشار إليه حمدي باشا عمـــر، عقـــود التبرعـــات الهبة–الوصية–الوقف، المرجع السابق، ص 08.

5 – عمر قيلمي، المرجع السابق، ص 50.

6- Bulletin d'information fiscale n°2, émis par La direction générale des impôts en 2012, contenant le Régime fiscal applicable aux dons.

التوثيق الذي كان ساري المفعول آنذاك[1]، الذي ينص صراحة بموجب المادة 12 منه على وجوب تحرير العقود التي تتضمن نقل ملكية العقار أو الحقوق العقارية في شكل رسمي تحت طائلة البطلان، وقد حولَت هذه المادة إلى القانون المدني، بمقتضى القانون رقم 14/88 المؤرخ في 03 ماي 1988[2] في المادة 324 مكرر1.

وعليه إذا حرَر عقد الهبة في الشكل العرفي، فإن مآله البطلان لا محالة، وهذا ما يستشف من قرار المحكمة العليا رقم 45 371 الصادر في 1987/04/20 (غير منشور): "من المقرر قانونا بأن العقد العرفي للهبة هو مخالف للمادة 206 من قانون الأسرة"[3].

إن توفَر الشروط السابقة، يجعل الرسم على تسجيل انتقال الملكية عن طريق الهبة مستحقا لفائدة الخزينة العمومية، تحصلَه إدارة الضرائب بنسبة 5% من قيمة المال الموهوب، حسب المادة 231 من قانون التسجيل[4]، وهو ما يميَز بين الهبة ونقل الملكية عن طريق الوفاة، حيث يمنع إجراء أي خصم من قيمة المال الموهوب.

ب/ الإعفاء من الرسم: لقد حدَد المشرع الجزائري حالات الإعفاء من دفع رسوم نقل الملكية مجانا عن طريق الهبة ضمن قانون التسجيل[5]، وهي حالات ترتبط في مجملها بنقل الملكية العقارية من دون مقابل سواء عن طريق الهبة أو الوصية أو الميراث[6]، نذكر منها ما يلي:

---

1 – الأمر رقم 91/70، المؤرخ في 1970/12/15، يتضمن تنظيم التوثيق، الجريدة الرسمية العدد 107 لسنة 1970.

2 – الجريدة الرسمية العدد 18 لسنة 1988.

3 – نقلا عن حمدي باشا عمر، عقود التبرعات، الهبة–الوصية–الوقف، المرجع السابق، ص 13.

4 – المادة 231 من قانون التسجيل، معدلَة بموجب المادة 11 من قانون المالية لسنة 2014 سالف الذكر.

5 – أنظر المادة 231 والمواد من 239 إلى 240 ومن 301 إلى 304 مكرر من قانون التسجيل.

6 – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 164–165.

- تعفى الهبات التي تتمَ بين الأصول من الدرجة الأولـــى وبـــين الأزواج مـــن رســـوم التسجيل.

- تعفى الولايات والمؤسسات العمومية التابعة للولايات والبلديات والمؤسسات العموميـــة الإستشفائية والجمعيات الخيرية والثقافية من دفع رسوم نقل الملكية مجانـــا فيمـــا يخـــص الأموال التي آلت إليها عن طريق الهبة.

- تعفى من جميع رسوم التسجيل التبرعات التي تقدم إلى هيئات الضمان الإجتماعي.

- تعفى الهبات المقدمة لغرض إقامة نصب تذكارية تخليدا لحرب التحريـــر الـــوطني أو تمجيدا للجيش الشعبي الوطني، من دفع رسوم نقل الملكية بصرف النظـــر عـــن صـــفة الموهوب له، طالما اتجهت إرادة الواهب إلى تخليد الثورة المجيـــدة أو لتمجيـــد جيشـــنا الشعبي الوطني.

- إن الهبات التي لا تتجاوز قيمتها مليون دينار جزائري، المقدمة مـــن قبـــل الأجانـــب المقيمين بالجزائر، لفائدة المؤسسات المقيمة والمعتمدة للبحث العلمي أو للجمعيات الخيرية المعترف بمنفعتها العمومية، تكون معفاة من رسوم نقل الملكية مجانا.

ثالثا: القسمـــة العقاريـــة: القسمة عقد يهدف إلى وضع حد لملكية على الشيوع من خلال تقسيم المال الشائع بين الشركاء، وفقا لنص المادة 713 من القانون المدني، وتخضع عقود القسمة إلى قواعد تقدير تتضمن رسم القسمة مضافا إليهـــا المعـــدَلات أو الفـــروق عنـــد الإقتضاء(1).

---

1 - Guide fiscale de l’enregistrement, Op.cit, p 25.

1/ القسمة المحضة: تتحقق في الحالة التي يتلقى فيها الشريك حصة تساوي قيمة حقوقه في المال الشائع محل القسمة، ويرتبط استحقاق الرسم عن القسمة المحضة للملكية العقارية بتوافر الشروط الآتية[1]:

- **وجود عقد قسمة:** يجب أن تثبت قسمة الملكية العقارية الشائعة في محرر رسمي[2]، فإجراء القسمة شفويا لا تنجم عنه أيَة رسوم.

- **إثبات وجود ملكية شائعة:** يتم ذلك باستعمال وسائل الإثبات الكتابية، وفي حالة وجود قرينة قاطعة تحسب الرسوم الخاصة بنقل الملكية على أساس طبيعة الأموال.

- **وجود قسمة حقيقية:** إذ بمقتضى عقد القسمة تتحول الحصص المعنوية (الرمزية) للشركاء إلى أنصبة مادية، فيجزأ الملك الشائع إلى أجزاء مادية، ويعطى إلى كل شريك بنسبة حصتَه جزء مفرز يكون موضوع ملكيته الخالصة، دون مشاركة من أحد شركائه، له أن يستثمره ويستغله ويتصرَف به بحرَية، بوصفه مالكا مستقلا عن شركائه لا سلطة لهم على إرادته[3].

تخضع قسمة الأموال العقارية بين الشركاء إلى رسم قدره 1.5%، وفقا للمادة 244 من قانون التسجيل[4]، ويصفَى الرسم على مبلغ الأموال الصافية للملكية العقارية المقسَمة، وفقا للمادة 20 من ذات القانون، وتفسَر ضآلة الرسم في الحقيقة بانتفاء وجود نقل للملكية،

---

[1] - Amar GUELIMI, Op.cit, p 122-123.

[2] – قضت الغرفة العقارية للمحكمة العليا في هذا السياق بعدم إمكانية إثبات القسمة الودية المنصبَة على عقار إلا بموجب عقد رسمي، أنظر قرارها رقم 414655، المؤرخ في 2007/09/12، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد 01، 2008، ص 211. أنظر أيضا قرار آخر لذات الغرفة رقم 462587، المؤرخ في 2008/07/16، المجلة القضائية للمحكمة العليا، العدد 02، 2008، ص 261.

[3] – سلطان الطاهر، الشيوع في الملكية العقارية، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 06، 1999، ص 36.

[4] – المادة 244 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 24 من قانون المالية لسنة 2002 سالف الذكر.

لأن المتقاسم يعتبر مالكا للحصة التي آلت إليه منذ أن أصبح مالكا في الشيوع، فضلا عن كون عقد القسمة ليس له إلا طابعا تقريريا، وفقا للمادة 730 من القانون المـــدني، لـــذلك يتعيَن على المشرع الجزائري الحرص على تخفيض رسوم التسجيل بالنسبة لعقود القسمة.

2/ القسمة غير المتساوية أو بمعدل الرجوع: تتحقق في الحالة التي يستفيد فيها المتقاسم بقيمة تفوق قيمة حصته في المال الشائع، ومن أجـــل إعـــادة التـــوازن بـــين الحصـــص المستحقة، يلتزم المستفيد بدفع تعويض للمتقاسمين الآخرين، وذلك إما بتسديد مبلـــغ مـــن المال أو بتحمَل حصة من الديون تزيد عن الحصة التي من المفروض أن يتحملها[1].

ويخضع الرجوع عن قسمة الأموال العقارية لرسم قدره 5% وفقا للمادة 246 مـــن قانون التسجيل[2]، وهو ذات الرسم المقرَر للبيوع، على أن تخصم مبالغ المعدَل أو الفرق من أموال القسمة، حين تخضع لرسوم نقل الملكية، ويفسَر ذلـــك بعـــدم إخضـــاعها إلـــى الرسمين معا، رسم نقل الملكية ورسم القسمة، ومن ثمَة فإنَه متى تعلَق الأمر برجوع عن قسمة غير متساوية، يلتزم فيها المتقاسم المستفيد بدفع مبلغ مـــن المـــال، فـــإن الرســـوم المستحقة تقدَر على أساس قيمة هذا المبلغ أو الفرق، ويكون هناك رجوع عن قسمة غيـــر متساوية أيضا إذا تحمَل المتقاسم حصة من الديون تفوق الحصَة المقرَرة له، وفـــي هـــذه الحالة يحسب رسم الرجوع على أساس قيمة هذه الديون التي يتحملها المتقاسم نيابة عـــن الآخرين، كما يمكن إجراء المقاصة بين مبالغ الرجوع المدفوعة والمقبوضـــة، ويحســـب رسم الرجوع حينئذ على الفرق الناتج من هذه المقاصة[3]، وينبغـــي علـــى المشـــرع أن يحرص على تخفيض حقوق التسجيل الواردة على معدَل فرق القيمـــة أو الرجـــوع، لأن

---

[1] - Amar GUELIMI, Op.cit, p 124-125.

[2] – المادة 246 من قانون التسجيل معدَلة بالمادة 45 من قانون المالية لسنة 1994، والمادة 26 من قانون المالية لسنة 2000 المنوَه عنهما سلفا.

[3] – عمر قليمي، المرجع السابق، ص 57.

وجود ذلك لا يخفي بالضرورة بيعا، بل هو ضرورة تفرضها في أحيان كثيـــرة ظـــروف تقنية مرتبطة بمشتملات الأملاك العقارية موضوع القسمة.

3/ قسمة العقارات الفلاحية: قرَر المشرع الجزائري نظاما خاصا فيما يتعلــق بتســـجيل قسمة التركات المشتملة على مستثمرة فلاحية، متوخيا من ذلك الحفاظ على المســـتثمرات الفلاحية وتفادي تجزئتها وتقسيمها، فقد أعفى المشرع الجزائري الحصص والأنصبة التي يكتسبها الشريك في القسمة المتعلقة بتركة تتضمن منحه كل الأملاك المنقولة والعقاريـــة، المكوَنة لمستثمرة فلاحية وحيدة، من رسوم التعديل وهذا حتـــى مبلـــغ خمســـمئة ألـــف (500000 د.ج)، مقدَرة عند فتح التركة، حسب الفقرة الأولى من المادة 247 من قانون التسجيل[1].

وقد ربط المشرع تطبيق هذا النظام بضرورة أن يكون الشريك المعنـــي المســـتفيد ساكنا بالمستثمرة، ويسهم فعلا في فلاحتها، ففي حالة توقفه عن الزراعة طـــوال خمـــس سنوات أو في حالة وفاته دون أن يواصلها ورثته، يجرَد المستفيد أو ورثتـــه مـــن حـــق الاستفادة من هذا الإعفاء، ويتعين عليهم حينئذ دفع الرسم غير المحصّل فورا، وفقا للفقرة الثانية من المادة 247 من القانون ذاته.

---

[1] – المادة 247 من قانون التسجيل، معدّلة بالمادة 58 من قانون المالية لسنة 1986، والمادة 46 من قانون المالية لسنة 1994 المنوَه عنهما سلفا.

المطلب الثاني: رسوم الإشهار العقاري

يلي إجراء تسجيل التصرفات والوقائع القانونية الواردة على الملكية والحقوق العقارية على مستوى مصلحة التسجيل والطابع بمديرية الضرائب، واستيفاء الرسوم المستحقة عن ذلك، مرحلة أخرى ذات أهمية بالغة سيَما بشأن انتقال الملكية والحقوق العقارية من الخلف إلى السلف، وهي الإشهار العقاري لدى المحافظة العقارية، إذ تقبض بمناسبة هذا الإجراء رسوم الإشهار العقاري المحدَدة بموجب القانون لصالح الخزينة العمومية، باستثناء ما تمَ إعفاؤه صراحة بنص القانون.

وعليه نسعى في هذا المطلب إلى استجلاء مفهوم الإشهار العقاري وبيان أهميته في الفرع الأول، بينما نتطرق في الفرع الثاني لمجال تطبيق رسوم الإشهار العقاري.

الفرع الأول: مفهوم الشهر العقاري وأهميته

اهتمَ المشرع الجزائري بالإشهار العقاري ونظَمه بموجب عدَة نصوص قانونية خاصة[1]، وإن كانت هذه التشريعات قد خلت من تعريف الإشهار العقاري، إلا أنَها من جانب آخر تفيد بشكل صريح أن انتقال الملكية والحقوق العقارية، إنَما يتوقَف على ضرورة استيفاء إجراء الإشهار العقاري لدى المحافظة العقارية، بما يبرز الأهمية القانونية للإشهار العقاري، فضلا عن أهميته الجبائية في تدعيم خزينة الدولة من الرسوم المستحقة نظير إتمام عمليات الشهر العقاري المختلفة.

---

[1] – أنظر الأمر رقم 74/75، المؤرخ في 1975/11/12، المتضمن إعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري، الجريدة الرسمية العدد 92 لسنة 1975. والمرسومين التنفيذيين له وهما المرسوم التنفيذي رقم 62/76، المؤرخ في 1976/03/25، المتضمَن إعداد مسح الأراضي العام، الجريدة الرسمية العدد 30 لسنة 1976، والمرسوم التنفيذي رقم 63/76، المؤرخ في 1976/03/25، المتضمَن تأسيس السجل العقاري، الجريدة الرسمية العدد 30 لسنة 1976.

أولا: مفهوم الشهر العقـــاري: لم يعرَف المشرع الجزائـــري الشـــهر العقـــاري ضـــمن النصوص القانونية المنظمة له، التي قرَر من خلالها ربط انتقال الملكية والحقوق العقارية بوجوب استيفائه[1]، ممَا يحتَم اللجوء إلى الفقه القانوني.

لقد عرَف الشهر العقاري بأنه نظام قانوني قائم بذاته يتكـــون مـــن مجموعـــة مـــن الإجراءات والشكليات التي يقع تنفيذها على عاتق مصلحة عموميـــة تســـمى "المحافظـــة العقارية"، وهو نظام يضمن حماية الملكية العقارية والحقوق العينية العقارية، كما له دور في إعلام الغير بالوضعية القانونية للعقار[2]، كما عرَف بأنه عمل فني يهدف إلى تســـجيل مختلف التصرفات الواردة على العقارات بإدارة الشهر العقاري لإعلام الكافة بها، إظهارا بوجودها ليكون الجميع على بيَنة من أمرها، ويعتبر من الأهداف التي ترمي إليه معظـــم تشريعات العالم من أجل تنظيم الملكية العقارية وتأمين استقرار المعاملات العقارية ومنـــع المضاربة وتحقيق الثقة اللازمة فيها[3]، ويلاحظ على التعريفين أنهما ركَزا علـــى بيـــان أهمية الشهر العقاري ودوره في تنظيم وحماية الملكية والحقوق العينيـــة العقاريـــة، ولـــم يتضمن أيَ منهما الإشارة إلى الآلية والأداة القانونية التي يرتكـــز عليهـــا نظـــام الشـــهر العقاري، ألا وهي السجل العقاري.

---

[1] – تنص المادة 15 من الأمر 75-74 المنوه عنه، على أن: "كل حق للملكية وكل حق عيني آخر يتعلَــق بعقـــار لا وجود له بالنسبة للغير إلا من تاريخ يوم إشهارهما في مجموعة البطاقات العقارية..."، كما تنص المادة 16 مـــن ذات القانون على: "إن **العقود الإرادية** والاتفاقات التي ترمي إلى إنشاء أو نقل او تصريح أو تعديل أو انقضاء حق عيني، لا يكون لها أثر حتى بين الأطراف إلا من تاريخ نشرهما في مجموعة البطاقات العقارية". ومن المفيد الإشارة هنا إلى أن عبارة العقود الإرادية الواردة بالمادة أعلاه غير صحيحة، لأنه لا توجد عقود غير إرادية، فالإرادة عنصر جوهري في تكوين العقد، والأصَح تسميتها بالتصرفات الإرادية ترجمة لعبارة (les actes volontaires) الواردة في النص باللغة الفرنسية.

[2] – فيصل الوافي، السندات الإدارية المثبتة للملكية العقارية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية للنشـــر والتوزيـــع، الجزائر، 2010، ص 113.

[3] – مجيد خلفوني، نظام الشهر العقاري في القانون الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعـــة الأولى، 2007، ص 13.

لقد عرَف الشهر العقاري أيضا أنه تلك التقنية التي يتمَ بواسطتها شهر الحقوق العقارية، وعلى العموم فإن هذه التقنية تتمثل في مسك سجل يدعى السجل العقاري من قبل هيئة مختصة، بغرض تسجيل مختلف التصرفات القانونية المتعلقة بالعقارات أو قيد كل الحقوق العينية وذلك لتمكين الغير من الإطلاع عليها[1].

فالشهر العقاري مجموعة من القواعد والإجراءات القانونية الرامية إلى تحديد هوية العقار وتثبيت ملكيته، وشهر الحقوق والتصرفات القانونية الجارية عليه، بواسطة سجلات يمكن للناس كافة الإطلاع على ما جاء فيها، ويهدف إلى تثبيت الملكية العقارية وشهر الحقوق العينية العقارية، ويتم ذلك بقيد العقارات والحقوق العينية العقارية، وكل ما يتعلَق بها من تصرفات أو وقائع قانونية بما في ذلك الحجوز وكل تحويل أو تعديل في كيان العقار أو حدوده[2].

في واقع الأمر، يتم الشهر العقاري في الجزائر وفقا لنظامين هما نظام الشهر الشخصي ونظام الشهر العيني.

1/ نظام الشهر الشخصي: يعتبر نظام الشهر الشخصي أول نظام للشهر العقاري ظهر في العصر الحديث، وقد أخذت به معظم الدول ولم تشذ الجزائر عن ذلك، ويعتمد هذا النظام في إعلان التصرفات العقارية على أسماء الأشخاص القائمين بها وليس طبقا للعقار، ومن هنا جاءت تسميته بنظام الشهر الشخصي والتي تفيد بأن الشخص محل اعتبار في التصرفات العقارية، إذ يتخذ هذا النظام من اسم الشخص أساسا لشهر التصرفات العقارية التي تصدر عنه، وتتمَ عملية الشهر في نوعين من السجلات، سجل

---

[1] – علي فيلالي، الشهر العقاري في ضوء القضاء الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزء 42، رقم 02، 2000، ص 116.

[2] – حسين عبد اللطيف حمدان، نظام السجل العقاري، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2007، ص 19.

يمسك حسب الترتيب الزمني لتقديم العقود المتضمنة معاملات عقارية لإجــراء الشــهر، وسجل يمسك حسب الترتيب الأبجدي لأسماء كل الأشخاص القائمين بمختلف التصــرفات العقارية التي ترتَب حسب الحروف الأبجدية لأسماء المتصرفين، حيث يخصَــص لكــل حرف من الحروف الهجائية صفحة أو عدَة صفحات من السجل، وذلــك حســب أســبقية الاسم من الشيوع أو الندرة[1].

أ/ خصائص نظام الشهر الشخصي: يتميَز نظام الشهر الشخصي بــأن أساســه ومحــور ارتكازه هو أسماء الأشخاص الذين تصدر منهم التصرفات العقارية التي يتمَ شهرها، كما يفتقد هذا النظام لأية قوة ثبوت للتصرفات العقارية المشهرة كونهــا لا تخضــع للتــدقيق والبحث عن مدى صحَتها، بل تشهر على حالتها، فإن كانت باطلة أو قابلــة للإبطــال أو الفسخ ظلَت كذلك حتى بعد شهرها، ممَا يتيح لكل ذي مصلحة الطعن فيهــا بالإبطــال أو الفسخ، فنظام الشهر الشخصي لا يزيد في الحق أو التصرف شيئا، بــل يبقــى الحــق أو التصرف مهدَدا بكل الدفوع أو الطعون التي كان يمكــن الإحتجــاج بهــا فــي مواجهــة المتصرف، وعلى هذا الأساس سمَي نظام الشــهر الشخصــي بنظــام تســجيل العقــود والتصرفات كما هي، دون إعارة أدنى اهتمام لصحَة التصرف أو عدم صحَته[2].

ب/ تقدير نظام الشهر الشخصي: إن التصرفات التي تشهر في ظل نظام الشهر الشخصي ليست لها قوَة ثبوتية، إذ يتم شهرها دون أن يسبق ذلك أيَة مراجعة أو رقابة للتأكــد مــن صحَتها، ومن ثمَة تبقى قابلة للإبطال أو الزوال حتى بعد شهرها، ممَــا يشــكَل تهديــدا

---

[1] – جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006، ص 15-16.

[2] – المرجع نفسه، ص 16 وما بعدها.

لاستقرار الملكية العقارية[1]، كما يعاب على هذا النظام صعوبة التعـرَف علـى المالـك الحقيقي، سيَما إذا كثرت التصرفات على العقار من طرف أشخاص تتشابه أسماؤهم، كما هو الحال بالنسبة لبعض العائلات الكبيرة، ناهيك عن طول المدَة التي تسـتغرقها عمليـة البحث ممَا يجعلها شاقة ومتعبة[2]، إلى جانب خطر ضياع الملكية بالتقادم المكسب لأنـه يفتقد للقوَة الثبوتية التي تحول دون ذلك، فقد يظهر شخص من الغير يدَعي ملكية العقـار عن طريق التقادم، إضافة إلى ذلك قد لا يشهر الحائز ملكيته المكتسبة بالتقـادم، فنكـون بصدد مالكين لعقار واحد، مالك خفي هو الحائز ومالك ظاهر هو الثابت اسمه في سجلات مصالح الشهر العقاري، وعليه تصبح هذه السجلات عاجزة عن الإدلاء بالبيان الصـحيح بشأن ملكية العقار والأعباء المثقلة له[3].

لكن رغم ذلك يؤدي نظام الشهر الشخصي دورا في إعلام الجمهور عن التصرفات المنصبَة على العقارات، ويكون الشهر فيه قرينة على الملكية حتى يثبت العكس، كمـا أن إجازة الطعن في التصرفات المشهرة تعدَ بمثابة حماية للمالك الحقيقي من تصرَف الغيـر في ملكه، إلى جانب أن هذا النظام لا يتطلب عملية مسح للأراضي التي تقتضـي نفقـات باهظة ومكلفة[4].

---

[1] – زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المنازعات العقارية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 44.

[2] – عبد الحميد الشواربي، إجراءات الشهر العقاري في ضوء القضاء والفقه، منشأة المعارف، الإسـكندرية، مصـر، 1999، ص 05. أنظر أيضا لبيض ليلى، منازعات الشهر العقاري في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011، ص 29.

[3] – جمال بوشنافة، المرجع السابق، ص 21.

[4] – زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص45. أنظر أيضا رمول خالد، المحافظة العقارية كآلية للحفظ العقاري في التشريع الجزائري، قصر الكتاب، البليدة، الجزائر، 2001، ص 18.

2/ نظام الشهر العيني: يرتكز هذا النظام في شهر التصرَفات العقارية على العين ذاتهـــا أي العقار محل التصرَف، ويتميَز بمسك سجل خاص لدى مصلحة الشهر، تخصَص فيـــه صفحة أو أكثر لكل عقار تدعى البطاقة العقارية ضمن السجل العقاري[1]، يدوَن فيها اسم المستفيد وقت إجراء الشهر واسم أول متصرف إليه بعد إجراء الشهر الثاني، ليثبت عليها بعد ذلك أولا بأول، كل ما يرد على هذا العقار من تصرَفات تكون واجبة الشهر مع تحديد موقعه، مساحته، رقمه وحدوده ويسمَى العقار المعني بالوحدة العقاريـــة، بحيـــث يتســـنَى تحديد وضعية العقار المعني ومعرفة الملاك الذين تعـــاقبوا عليـــه ونوعيـــة التصـــرفات الصادرة عن كل واحد منهم، بمجرد الاطلاع على البطاقة العقارية[2].

أ/ المبادئ التي تحكم نظام الشهر العيني:

- مبدأ التخصيص: يقوم نظام الشهر العيني على أساس تخصيص بطاقة عقاريـــة لكـــل وحدة عقارية تقيَد فيها كل التصرفات الواردة على العقار، كما تحدَد وصفه مـــن الناحيـــة الواقعية[3]، بحيث يشكَل ذلك تشخيصا ذاتيا للعقار المعني دونما اعتبار لشخص المتصرَف فيه، إذ يكفي الإطلاع على الصحيفة أو البطاقة العقارية للتعرَف على الحالـــة القانونيـــة والمادية للعقار بكل دقَة وسهولة[4].

---

[1] - ظهر هذا النظام لأول مرَة في استراليا وعرف باسم مبتكره "سير روبار تورانس"، وأصبح يطلق عليه في الـــدول التي أخذت به نظام طورانس. راجع في ذلك حسين عبد اللطيف حمدان، المرجع السابق، ص 37. أنظر أيضا زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص 45. أنظر كذلك

Philippe SIMLER et Philippe DELEBECQUE, Droit civil - Les sûretés, la publicité foncière, Dalloz, Paris, 6éme édition, 2012, p 750.

[2] - عبد الحميد الشواربي، المرجع السابق، ص 05. أنظر أيضا رمول خالد، المرجع السابق، ص 22.

[3] - عباس عبد الحليم حجر، شهر التصرفات العقارية، دار محمود للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الثانية، 1989، ص 09-10.

[4] - جمال بوشنافة، المرجع السابق، ص 30.

- **مبدأ القوة الثبوتية:** مفاده أن التصرفات التي تقيَد في ظل نظام الشهر العينـــي قرينـــة قاطعة على ملكية العقار أو الحق العيني موضوع الشهر، ويصبح الحق المقيَــد موجــودا وثابتا في مواجهة الكافة، وهو ما يجعل المتصرف إليه في مأمن من كل دعــوى ترفــع عليه بشأن التصرَف الذي قام به، ممَا يحقق استقرار الملكية العقارية ويطمئن المتعــاملين الاقتصاديين ويشجع الائتمان العقاري[1].

- **مبدأ الشرعية:** يعني قيام المحافظ العقاري بالتحقَق من كل التصرَفات العقارية المــراد شهرها بدقة، حتى لا تهدر حقوق الأشخاص نظرا للقوَة الثبوتية للقيد[2]، فيلــزم بــتفحَص جميع الوثائق والعقود التي تتمَ بموجبها عملية الشهر ويتحقَق من صحَة التصرف وتــوفر أهلية المتصرَف وخلو إرادته من العيوب، فضلا عن التثبَت مــن ســند الملكيــة ومــدى مشروعية المحل وجواز التعامل فيه[3]، لذلك نجد بعض الدول التي أخذت بنظام الشــهر العيني قد كلَفت قاض للقيام بإجراءات الشهر وأنشأت صندوق تأمين لتعويض المتضررين المحتملين من عملية الشهر[4].

- **مبدأ القيد المطلق:** ويعني أن الشهر هو مصدر الحقوق العينية العقارية ســواء كانــت أصلية أم تبعية، فهو الذي ينشئها، يعدلها أو يزيلها، فكل حق غير مشهر لا وجود له فيما بين أطرافه ولا في مواجهة الغير، ولا يمكن لأحد أن يحتجَ بملكية حق عيني لــم يشــهر مسبقا[5].

---

[1] - زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص 46. أنظر أيضا
Philippe SIMLER et Philippe DELEBECQUE, Op.cit, p 744.

[2] - حسن عبد الباسط جميعي، الشهر العقاري في القانون المصري، دار التعاون للطباعة والنشر، مصر، 2004، ص 73.

[3] - Philippe SIMLER et Philippe DELEBECQUE, Op.cit, p 750.

[4] - زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص 46.

[5] - مجيد خلفوني، المرجع السابق، ص 24-25.

- **مبدأ عدم اكتساب الحقوق المشهرة بالتقادم:** من الثابت قانونا جواز اكتساب الملكية العقارية والحقوق العينية الأخرى بالتقادم، بيد أن التقادم في واقع الأمر يفقد هذا الأثر في ظل نظام الشهر العيني، لأنه يتعارض صراحة مع مبدأ القيد المطلق ومبدأ القوَة الثبوتية المطلقة، ممَا يجعل مالك العقار أو الحق العيني العقاري في مأمن من أن يفاجأ بادعاء الغير وزعمه ملكية العقار أو الحق العيني بالتقادم[1].

ب/ تقدير نظام الشهر العيني: يعدَ نظام الشهر العيني النظام الأمثل لتحقيق استقرار الملكية العقارية ودعم الائتمان العقاري، فهو يوفَر الحماية التامة للمتعاملين في المجال العقاري بالنظر للرقابة والتحري والتدقيق لجميع الوثائق والتصرَفات قبل شهرها من قبل المكلَف بعملية الشهر، ممَا يجعل كل ما هو مشهر ومقيَد في السجل العقاري إنَما يشكَل عنوانا للحقيقة بالنسبة للغير[2].

كما يسهَل نظام الشهر العيني معرفة الحالة القانونية للعقار، من خلال البطاقة العقارية المخصَصة له التي تضم كل التصرفات الواردة عليه، بما يتيح معرفة أصل الملكية فيه وجميع الأعباء التي تثقله ولا يمكن بذلك إخفاؤها، ويجنَب نظام الشهر العيني خطر اكتساب الملكية أو الحق العيني بالتقادم، ويضمن عدم تعارض سندات الملكية أو تشابه أسماء المالكين، ممَا يرفع في قيمة العقار ويسهَل على المالك الحصول على الائتمان المطلوب، فينال القروض التي يحتاج إليها في مقابل رهن العقار أو إنشاء تأمين عليه، ويترتَب على كل هذا تنشيط الائتمان العقاري وبالتالي استثمار أكثر للأموال العقارية، بما يؤدي بالمحصلَة إلى تنمية الاقتصاد الوطني[3].

---

1 - جمال بوشنافة، المرجع السابق، ص 57.

2 - رمول خالد، المرجع السابق، ص 24.

3 - زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص 47.

لكن بالرغم من المزايا التي يوفرها نظام الشهر العيني إلا أنه لم يخل من النقائص، فهو نظام مكلف للغاية يتطلَب تطبيقه نفقات باهظة، تتمثل في المسح الشامل لكل أراضي الدولة[1]، وهو أمر يتطلَب أموالا ضخمة وطاقم بشري مختص ليس في وسع جميع الدول توفيرهما[2]، كما يعاب على نظام الشهر العيني أنه يتسبَب في إهدار الحقوق العينية، ويمكن أن يشكَل وسيلة اغتصاب للملكية، خاصة بالنسبة للقيد الأول بعد المسح بالنسبة للعقارات التي ليست لها سندات مثبتة لأصحاب الحق عليها، كما يعيب عليه البعض الآخر أنه يؤدي إلى تفتيت الملكية[3].

3/ موقف المشرع الجزائري من النظامين: إنَ فحص النصوص القانونية الواردة ضمن تشريعات الشهر العقاري، تكشف بجلاء اتجاه المشرع الجزائري إلى الأخذ بنظام الشهر العيني الذي يرتكز على المسح العام كأساس مادي والسجل العيني كأساس قانوني، فقد نصَت الفقرة الأولى من المادة الأولى من المرسوم التنفيذي رقم 62/76 سالف الذكر، على: "إن تصميم مسح الأراضي يكون موضوع إعداد ما يلي في كل بلدية:

-جدول للأقسام وسجل لقطع الأرض حيث ترتَب فيها مختلف العقارات حسب الترتيب الطبوغرافي...".

كما نصَت المادة 15 من المرسوم ذاته على ما يلي "إن مسح الأراضي المقسَم إلى أقسام وإلى أماكن معلومة يعطي التمثيل على الرسم البياني لإقليم البلدية في جميع

---

[1] – نظرا للنفقات الباهضة التي تتطلبها عملية المسح العام للأراضي، فقد لجأت بعض الدول إلى العمل بالنظام الاختياري للشهر العقاري، إذ يتاح للشخص الذي يرغب في الإستفادة من نظام الشهر العيني أن يطلب اتخاذ إجراءاته ويتحمَل تكاليفه. راجع في ذلك معوض عبد التواب، السجل العيني علما وعملا، دار الفكر العربي، مصر، 1988، ص 47.

[2] – جمال بوشنافة، نظام الشهر العقاري وآثاره في القانون الجزائري، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، مصر، العدد 17، 2007، ص 201.

[3] – زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص 47.

تفصيلات تجزئته إلى أجزاء للملكية وإلى قطع الأراضي"، وهو ما يوضَح أن المشرع قد اعتمد على المسح من أجل تقسيم الأرض إلى وحدات عقارية، تخصَص لها بطاقات عقارية من السجل العيني لتدوين كل التصرفات التي ترد عليها، وبيان مالكها الحقيقي وكل ما لها وما عليها من أعباء[1].

غير أنه من جهة أخرى لم يتخلَ المشرع الجزائري عن نظام الشهر الشخصي بصورة نهائية، بل احتفظ بتطبيقه في المناطق التي لم يتم مسحها بعد، فقد نصَت المادة 27 من الأمر رقم 74/75 سالف الذكر على ما يلي: "إن العقود والقرارات القضائية التي تكون موضوع إشهار في محافظة عقارية والتي تخص عقارات أو حقوق عينية ريفية موجودة في بلدية لم يعد فيها بعد مسح الأراضي، تفهرس بصفة انتقالية في مجموعة بطاقات عقارية مؤقتة تمسك على الشكل الفردي طبقا لكيفيات محدَدة بموجب مرسوم"، وقد نهج المشرع هذا النهج وعيا منه بصعوبة تجسيد نظام الشهر العيني على أرض الواقع لارتباطه بصعوبة عملية المسح، وما تتطلَبه من وسائل مادية وبشرية مؤهلة، ممَا يقتضي تطبيقه بالتدريج مع تقدَم عمليات المسح العقاري لكامل التراب الوطني[2].

ثانيا: أهمية الشهر العقاري: إن للشهر العقاري أهمية كبيرة ضمن المنظومة القانونية الجزائرية بالنظر إلى الوظيفة الأساسية التي يؤديها في المجال القانوني، فضلا عن الفوائد الجمَة التي يحقَقها سيَما في المجالين الاقتصادي والجبائي.

1/ الأهمية القانونية للشهر العقاري: لقد ربط المشرع الجزائري نقل الملكية والحقوق العينية العقارية أصلية كانت أم تبعية باستيفاء إجراء الشهر، فمن دون الشهر لا تنشأ هذه

---

[1] – جمال بوشنافة، نظام الشهر العقاري وآثاره في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 201.

[2] – جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 39.

الحقوق ولا تنتقل ولا تتغير ولا تزول لا بين ذوي الشأن ولا بالنسبة لغيرهم، وهـو مـا يتضح بصورة جلية من خلال النصوص القانونية ذات الصلة، سـيما المتعلقـة بالشـهر العقاري[1].

وعليه فإن انتقال الملكية والحقوق العينية العقارية الأخرى، لا يتم إلا بعـد اتخـاذ إجراءات الشهر المنصوص عليها في القانون، ويستوي في ذلـك انتقـال الملكيـة بـين المتعاقدين أو بالنسبة للغير، وهو ما أكَده الاجتهاد القضائي للمحكمة العليا في العديد مـن القرارات[2].

2/ الأهمية الاقتصادية للشهر العقاري: لا يخفى على أحد ما للملكية العقاريـة مـن دور أساسي في التنمية الشاملة للدول، فبقدر تنظيم وتوجيه الاستثمارات العقارية يمكن الـتحكم في التنمية الاقتصادية بمختلف أنواعها، صناعية كانت أم فلاحية أم عمرانية، وعلى ذلـك فثمَة ارتباط عضوي بين الملكية العقارية والوضعية الاقتصادية للدول والحالة الاجتماعية للأفراد، فيؤدي التنظيم المحكم والاستغلال الأمثل للملكية العقاريـة إلـى رقـي الحيـاة الاقتصادية والاجتماعية من حيث مستوى الدخل والمعيشة[3].

إن العقارات وبحكم طبيعتها وبما لها من حيَز ثابت مستقر، فإن الضرورة اقتضـت الأخذ بنظام الشهر العقاري كنظام قانوني خاص يتلاءم مع طبيعتها، يؤدي دورا هاما في

---

[1] – أنظر المادة 15 من الأمر 75-74، المتضمَن إعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري، سالف الذكر، أنظر أيضا المادة 793 من القانون المدني.

[2] – أنظر على سبيل المثال القرار رقم 466566، المؤرخ في 2009/02/11، صادر عن الغرفة العقارية للمحكمـة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2009، ص 229. أنظـر أيضـا القـرار رقـم 549408، المـؤرخ فـي 2009/11/12، صادر عن الغرفة العقارية للمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الإجتهاد القضائي للغرفة العقارية، الجزء الثالث، 2010، ص 231.

[3] – جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 05.

إعلام الغير بالملاك الحقيقيين لها وبكل التصرفات المنصبة عليها[1]، ممَا يفضي إلى استقرارها ويجعل منها عنصرا قويا في تنشيط الحياة الاقتصادية، فالمالك الذي يشعر بأن ملكيته مستقرة لن يتوانى عن استغلال عقاره الاستغلال الكامل والملائم الذي يسهم في انعاش الاقتصاد العام ورفاهية المجتمع، كما أن المؤسسات المالية لن تمتنع عن إقراضه مبالغا مالية للاستعمال المذكور، مقابل تأمينات أو رهون على العقار، ممَا يحقق الائتمان العقاري وبالتالي استثمار أكثر للأموال العقارية، وهو ما يؤدي بالمحصلة إلى نشاط اقتصادي ينعكس بالإيجاب على المجتمع[2].

3/ الأهمية الجبائية للشهر العقاري: إن الأخذ بنظام الشهر العقاري من شأنه أن يمكَن من ضبط حالة العقار، وتعيينه تعيينا دقيقا من حيث مساحته وحدوده وموقعه على أسس وقواعد سليمة، تقضي بإسناد الملك العقاري إلى مالكه الحقيقي، وهو ما يتيح للدولة إحكام مراقبتها على السوق العقارية، وفرض الضرائب والرسوم العقارية بصورة عادلة على المكلَفين بها لفائدة الخزينة العمومية[3].

الفرع الثاني: مجال تطبيق رسوم الإشهار العقاري

لقد حدَد المشرع الجزائري بموجب المادة 353-1 من قانون التسجيل[4] مجال تطبيق رسم الإشهار العقاري المستحق بمناسبة القيام بإجراءات الشهر لدى المحافظة العقارية.

[1] - Julien SERAQUI, Op.cit, p 524.

[2] – جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 07.

[3] – مجيد خلفوني، المرجع السابق، ص 19. أنظر أيضا عبد الحميد الشواربي، المرجع السابق، ص 05.

[4] – المادة 353-1 من قانون التسجيل، معدلَة بموجب المادة 10 من القانون رقم 22/03، المؤرخ في 2003/12/28، يتضمَن قانون المالية لسنة 2004، الجريدة الرسمية العدد 83 لسنة 2003.

أولا: الوثائق والمحررات الواجبة الشهر: إن المادة 353-1 المنوَه عنهـا أعـلاه، قـد خصَت بالذكر بعض المحررات واجبة الشهر، التي يقبض رسم الإشهار العقاري بمناسبة القيام بإجراء إشهارها في المحافظات العقارية، ويشمل ذلك كل من العقـود والقـرارات القضائية وقيد الرهون والتأشير في هامش التسجيلات.

وقد تضمَنت المادة نفسها عبارة "وغيرها من الوثائق الخاضعة للإشـهار العقـاري بموجب التشريع المعمول به"، بما يعني أن رسم الإشهار العقاري يستحق أيضا عند شهر كل محرَر أو وثيقة، يقترن ترتيب آثارها القانونية بوجوب شهرها لدى المحافظة العقارية وفقا لتشريعات الشهر العقاري.

1/ الوثائق والمحررات الخاضعة للشهر العقاري المذكورة صراحة بنص المادة 353-1 من قانون التسجيل.

أ/ العقود والقرارات القضائية المتضمنة نقل أو تكوين أو تصريح بحق ملكية عقاريـة: إن جميع التصرَفات والقرارات القضائية التي تتضمن نقل الملكية العقاريـة أو تتضـمن تكوين أو تصريح بحق الملكية العقارية، تخضع لرسم الإشهار العقاري، عدا تلك المستثناة صراحة بموجب نص قانوني.

أ/1-التصرفات المتعلقة بنقل أو تكوين أو تصريح بحق الملكية العقارية: تخضع جميـع التصرَفات التي تؤدي إلى انتقال الملكية العقارية من الخلف إلى السلف لرسـم الإشـهار العقاري، سواء تمَت بتوافق إرادتين كعقد البيع مثلا أو تمَـت بـإرادة منفـردة كالهبـة والوصية[1].

---

[1] - زروقي ليلى، التصرفات القانونية الواجبة الشهر والآثار القانونية المترتبة عن القيد، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، مطبعة الفنون الحديثة، الجزائر، العدد 05، 1998، ص 13.

كما تخضع لرسم الإشهار العقاري التصرفات المصرِّحة بحق الملكية العقارية، أي تلك التي تكشف عنه وتؤكده، ذلك أن حق الملكية كان موجودا من قبل، وبذلك فهي لا تنشئه ولا تنقله[1]، وتتمثل أبرز هذه التصرفات في القسمة والصلح التي نص عليها المشرع الجزائري في القانون المدني على التوالي ضمن المواد 774 وما بعدها و459 وما بعدها، وكذلك شهادة الحيازة.

- **القسمة:** تعتبر القسمة من التصرفات المصرِّحة والكاشفة لحق الملكية والحقوق العينية الأخرى، ترد على حقوق موجودة من قبل مملوكة على الشيوع لأشخاص آلت إليهم إما عن طريق الإتفاق أو عن طريق الميراث، والأصل فيها أن تتم باتفاق جميع الشركاء وإذا تعذَّر الإجماع تولى القضاء إجراء القسمة، وبذلك تكون القسمة إما اتفاقية أو قضائية.

ما يهمنا في هذا المقام القسمة الرضائية، لذلك سنرجئ بحث القسمة القضائية إلى حين التطرق للأحكام القضائية المصرِّحة، فالقسمة الرضائية هي التي تتم بموجب عقد يضم الشركاء في العقار المملوك على الشيوع، ويترتَّب عليها فرز حصة كل شريك ليصير مالكا لجزء مفرز من العقار بعد أن كانت حصَّته شائعة فيه[2]، وبذلك فإن ملكية هذه الحصص المفرزة لا تنشأ بالقسمة، ولكن يصرِّح بها ويكشف عنها فقط ويعتبر الشريك مالكا لهذه الحصَة منذ أيلولة الملكية الشائعة إليه لا من وقت القسمة[3]، فالقسمة الرضائية وإن كانت لا تنشئ ولا تنقل ملكية الحصص المفرزة، فإنه يشترط فيها الشهر حتى يتمكَّن الغير من العلم بالوضعية القانونية الجديدة للعقار.

---

[1] – رمول خالد، المرجع السابق، ص 42.

[2] – محمد حسين منصور، الحقوق العينية الأصلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2007، ص 144.

[3] – منصور مصطفى منصور، تحليل أثر قسمة الأموال الشائعة و حماية كل شريك من تصرفات غيره، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر ، 1964، ص 75.

-**الصلح:** يقصد بالصلح العقد الذي ينهي به الطرفان نزاعا قائما أو يتوقيان بـــه نزاعـــا محتملا، وذلك بأن يتنازل كل منهما على وجه التبادل عن حقه[1]، فإذا أبرم عقد صلح بين شخصين بشأن حقوق متنازع عليها فيما بينهما، وكان ضمن هذه الحقــوق حــق عينـــي عقاري أصلي وجب شهر عقد الصلح[2]، كأن يكون النزاع على ملكية عقــار مبنـــي أو أرض فضاء، فيتفق المتنازعان على أن تكون البناية لأحدهما والأرض للآخــر، فيتعــيَن عندئذ شهر هذا الصلح وإلا انعدم له كل أثر سواء بين أطرافه أو اتجاه الغير[3]، وبـــذلك فإن الصلح في هذه الحالة لم ينقل الملكية العقارية إلى أطراف النزاع، وإنمـــا أكَـــد هـــذه الملكية لأصحابها بحسبان أن هذه الملكية كانت موجود قبل النزاع والصلح[4].

-**شهادة الحيازة:** هي ذلك السند الذي يسلَم من قبل رئيس المجلس الشعبي البلدي للشخص الذي يمارس في أراضي الملكية الخاصة التي لم تحرَر عقودها ولم يتم فيها بعـــد إعـــداد سجل مسح الأراضي حيازة هادئة مستمرة وعلنية لا تشوبها شبهة، ومـــن شـــأن شـــهادة الحيازة أن تمكَن الحائز من جملة من الآثار والمكنات القانونية التي يتوقَف سريانها علـــى ضرورة استيفاء شكليات التسجيل والإشهار العقاري[5].

أما فيما يتعلق بالتصرفَات المكونَة أو المنشئة لحق الملكية العقارية، كما ورد ضمن نص المادة 353-1 أعلاه، فإنه من المعروف قانونا، أن التصرف القانوني لا ينشأ حـــق

---

[1] - أنظر المادة 459 من القانون المدني.

[2] - جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 80.

[3] - عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء التاسع، أسباب كسب الملكية مـــع الحقـــوق العينية الأصلية المتفرعة عن الملكية (حق الإنتفاع وحق الإرتفاق)، المرجع السابق، ص 372.

[4] - ويتأكد ذلك من نص المادة 463 من القانون المدني التي تقضي بأن: "للصلح أثر كاشف بالنسبة لما اشتمل عليه من الحقوق، ويقتصر هذا الأثر على الحقوق المتنازع فيها دون غيرها".

[5] - أنظر المادة 39 من الأمر 25/90، المتضمن قانون التوجيه العقاري، سالف الذكر، والمـــادة 02 مـــن المرســـوم التنفيذي رقم 254/91، المؤرخ في 1991/07/27، المتضمن كيفيات إعداد شهادة الحيازة وتسليمها، الجريدة الرسمية العدد 40 لسنة 1991.

الملكية، لأن التكوين أو الإنشاء معناه الإيجاد، والملكية لا توجد ابتداء إلا بالاستيلاء، وهذا الأخير ليس بعقد ولا بتصرف قانوني، وإنما هو واقعة مختلطة، امتزجت فيه الحيازة المادية وهو عنصر مادي بإرادة المستولي في أن يتملَك في الحال وهو عنصر إرادي، ولكن العنصر المادي هو المتغلب، ومن ثمَة ألحق الاستيلاء بالوقائع المادية، وعلى ذلك لا يعتبر الاستيلاء تصرفا قانونيا ولا يكون واجب الشهر[1].

أ/2-الأحكام والقرارات القضائية المتضمنة نقل أو تصريح أو تكوين حق الملكية العقارية: تخضع الأحكام والقرارات القضائية التي تقضي بنقل الملكية العقارية لرسم الإشهار العقاري عند شهرها لدى المحافظة العقارية، إلا ما استثني منها بنص قانوني، وتشمل الأحكام والقرارات القضائية الناقلة للملكية العقارية حكم مرسي المزاد في بيع العقار والحكم الصادر بتثبيت حق الشفعة[2].

- **حكم مرسي المزاد في بيع العقار:** يعد حكم رسو المزاد من الأحكام القضائية التي تصدر من القاضي بما له من سلطة ولائية، ولا يعد هذا الحكم حكما فاصلا في خصومة قضائية، إذ يقتصر على بيان ما تمَ من الإجراءات في جلسة البيوع بالمزاد العلني، التي تعقد بدائرة اختصاص محكمة مقر المجلس القضائي وإثبات رسو المزاد لمن رسا

[1] - جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 73.

[2] - فهيمة قسوري، شهر الدعاوى والأحكام القضائية العقارية، مجلة المنتدى القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 07، 2010، ص 336.

عليه[1]، ويجب أن يتم شهر هذا الحكم حتى يرتَب أثـــره بنقـــل ملكيـــة العقـــار المعنـــي والإحتجاج بذلك على الغير وفق المادة 762 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية[2].

- **الحكم الصادر بتثبيت حق الشفعة:** من الثابت قانونا أن الشفعة رخصة تجيـــز للشـــفيع الحلول محل المشتري في بيع العقار متى أعلن رغبته في استعمال حق الشـــفعة، وذلـــك ضمن حالات معيَنة قانونا[3]،

لكن قد يحدث أن يرفض المشتري والبائع حلول الشفيع محل المشـــتري فـــي بيـــع العقار، ما يحتَم على الشفيع رفع دعوى قضائية ضدَهما من أجل استصدار حكم يمكَنه من الحلول محل المشتري بعد أن يتم شهره[4]، وهو ما أكَدته المادة 803 من القانون المدني: "يعتبر الحكم الذي يصدر نهائيا بثبوت الشفعة سندا لملكيـــة الشـــفيع وذلـــك دون إخـــلال بالقواعد المتعلقة بالإشهار العقاري".

كما تخضع لرسم الإشهار العقاري الأحكام والقرارات القضائية المصـــرَحة لحـــق الملكية العقارية، وتشمل الأحكام والقرارات الصادرة بشأن القسمة والصلح وتثبيت الملكية العقارية عن طريق التقادم المكسب[5].

---

[1] – مجيد خلفوني، شهر التصرفات العقارية في القانون العقاري الجزائري، الـــديوان الـــوطني للأشـــغال التربويـــة، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004، ص 175. أنظر أيضا حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية، المرجع الســـابق، ص 48.

[2] – القانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، يتضمَن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرســـمية العدد 21 لسنة 2008.

[3] – أنظر المواد من 794 إلى 807 من القانون المدني.

[4] – قرار رقم 683702، مؤرخ في 2011/10/03، صادر عن الغرفة العقارية للمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد الأول، 2012، ص 194.

[5] – فهيمة قسوري، المرجع السابق، ص 338.

- **الأحكام والقرارات الصادرة بشأن القسمة:** إذا تعذَرت القسمة الرضائية بين مالكي العقار على الشيوع، فلا مناص وقتئذ من اللجوء إلى القضاء للفصل في الأمر، ويكون الحكم الصادر في هذا الشأن حكما مصرَحا وكاشفا عن حقوق المتقاسمين، يتوجب شهره لدى المحافظة العقارية[1].

- **الحكم الصادر بالصلح:** أقرَ المشرع الجزائري الصلح كإجراء ينهي به الخصوم النزاع القائم بينهم، وقد ضبط مباشرته بإجراءات محدَدة، ومن ثمَة فإن للأطراف المتنازعة بشأن الحقوق العينية العقارية أن تتوصَل إلى صلح، يثبت بموجب محضر يوقَع عليه الخصوم والقاضي وأمين الضبط، ويودع بأمانة ضبط الجهة القضائية، ويحل محضر الصلح محل الحكم القضائي ويكون للمحضر قوَة السند التنفيذي[2]، حسب الفقرة الثامنة من المادة 600 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- **الحكم المثبت للملكية عن طريق التقادم المكسب:** تعدَ الأحكام الصادرة في دعاوى تثبيت الملكية أحكاما مصرحة وكاشفة للحقوق، لأن ملكية الحق العيني العقاري فيه قد انتقلت إلى مالكها بوضع اليد واكتسابها بالتقادم[3]، ولمَا كانت الحقوق العينية العقارية التي تكتسب بالتقادم، لا يمكن شهرها لعدم وجود محرَر يثبتها حتى يمكن شهره، فإن على من اكتسبها أن يرفع على المالك السابق أو على من يعتدي على هذا الحق، دعوى تثبيت الملكية عن طريق التقادم المكسب، مصرَحا بحقه على هذا الحق العيني العقاري، هذا

---

[1] - قرار رقم 213832، مؤرخ في 2002/06/18، صادر عن الغرفة العقارية للمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2004، ص 265.

[2] - فهيمة قسوري، المرجع السابق، ص 339.

[3] - عباس عبد الحليم حجر، المرجع السابق، ص 37.

الحكم يجب شهره، حتى ينتج أثره في نقل الملكية للحائز فضلا عن إمكان الإحتجاج بـــه على الغير[1].

أمَا فيما يتعلق بالأحكام والقرارات القضائية المكوَنـــة أو المنشـــئة لحـــق الملكيـــة العقارية، كما ورد ضمن نص المادة 3535-1 أعلاه، فيمكن القول أن المشرع الجزائري جانب الصواب باستعماله لهذه العبارة، إذ من المعروف قانونا أنه لا يوجد حكم أو قـــرار ينشئ حقا عينيا عقاريا أصليا كحق الملكية، فالأحكام والقرارات القضائية هي في الأصل أحكام مصرَحة وكاشفة للحقوق وناقلة لها، وليس منشئة لها[2]، باستثناء تلك التي تنشـــئ الحقوق العينية التبعية[3].

ب/ قيد الرهون: إن كل عملية قيد للرهون الاتفاقية أو قيد الرهون القانونيـــة أو حقـــوق التخصيص الرهني، تخضع لرسم الإشهار العقاري، ما عدا تلك التي تعفى صراحة بنص القانون، وقد نظَم المشرع الجزائري الرهون الاتفاقية بموجب القانون المدني[4]، وتشـــمل كل من الرهن الرسمي والرهن الحيازي[5]، فالرهن الرسمي وفقا للمواد 882 وما بعـــدها من القانون المدني، يتمَ بموجب عقد بين الدائن ومالك العقار المرهون، سواء كـــان هـــذا المالك هو المدين نفسه أو شخص آخر ككفيل عيني، يترتب بمقتضاه للدائن حـــق عينـــي على العقار المخصَص للوفاء بدينه، ويتقدَم الدائن بموجب هذا الحق في استيفاء دينه مـــن

---

1 - فهيمة قسوري، المرجع السابق، ص 340.

2 - عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء التاسع، أسباب كسب الملكية مـــع الحقـــوق العينية الأصلية المتفرعة عن الملكية (حق الإنتفاع وحق الإرتفاق)، المرجع السابق، ص 340.

3 - فهيمة قسوري، المرجع السابق، ص 336.

4 - أفرد المشرع الجزائري المواد من 882 إلى 936 من القانون المدني للرهن الرسمي، في حين خصَ المواد مـــن 966 إلى 968 من القانون ذاته للرهن الحيازي العقاري.

5 - يرتَب الرهن الرسمي والرهن الحيازي حقا عينيا على العقار لاستيفاء ثمن الدين من ثمن بيع العقار، ولا يرتَب حقا لتملَك العقار، أنظر القرار رقم 388803، المؤرخ في 2007/11/21، صادر عن الغرفة المدنية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2008، ص 151.

ثمن العقار المرهون، على الدائنين الذين لهم حق عيني آخر على العقار ذاته والتالين لـــه في المرتبة، حتى ولو انتقلت ملكية هذا العقار المرهون إلى شخص آخر.

أما الرهن الحيازي العقاري فينشأ بدوره عن عقد يلتزم فيه الراهن بأن يسلَم العقـــار المرهون إلى الدائن المرتهن أو إلى شخص آخر، ويظل الدائن المرتهن محتفظا بحيـــازة الشيء المرهون إلى حين الوفاء، ويقوم الدائن المرتهن الحائز للعقار المرهون باســـتغلاله واستثماره وقبض ثماره، على أن تخصم من المصاريف والفوائد ثم مـــن أصـــل الـــدين، وبذلك يضمن الدائن استيفاء المصروفات والفوائد أولا بأول من غلة العقار المرهون، فلا تتراكم هذه المستحقات بجانب أصل الدين، وبهذا يظل العقار المرهون كافيا بذاته لضمان أصل الدين، لهذا ينظر له الدائنون كضمان قوي يبعث في نفوسهم الاطمئنان أكثـــر ممـــا يبعثه الرهن الرسمي.

وكما ينشأ الرهن بواسطة عقد، فقد يكون مصدره القانون أو القضاء، حسب المادة 883 من القانون المدني، ففيما يخص الرهن القانوني نجد أن المشرع لم يذكر أي حالة له ضمن نصوص القانون المدني، غير أنه نظَمه بنصوص خاصة منها على ســـبيل المثـــال الرهن القانوني للدائن على عقارات مدينه في حالة الإفلاس، استنادا إلى المادة 254 مـــن القانون التجاري، ومنها أيضا الرهن القانوني المؤسس لفائدة البنوك والمؤسسات الماليـــة على الأملاك العقارية للمدينين، لضمان تحصيل ديونها والالتزامات التي تمَ الاتفاق عليها معها، حسب نص المادة 96 من قانون المالية لسنة 2003[1]، والمرسوم التنفيـــذي رقـــم 132/06 المتعلق بالرهن القانوني المؤسس لفائدة البنوك والمؤسسات المالية ومؤسســـات

---

[1]– القانون رقم 11/2002، المؤرخ في24/12/2002، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية العدد 86 لسنة 2002.

أخرى[1]، فحتى يكون الرهن قانونيا ويخوّل لهذه المؤسسات ممارسة هذا الحق يجب قيده بالمحافظة العقارية.

أما الرهن القضائي فهو رهن يترتّب بقوة القانون على كل حكم قضائي يقضي بإلزام المحكوم عليه بشيء لمن صدر الحكم لصالحه، وهو يرد على جميع عقارات المحكوم ضده الحاضرة والمستقبلية، ومثاله ما نصّت عليه المادة 721 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، التي تجيز للدائن متى كان حاملا لسند أن يحصل على إذن بقيد مؤقت لرهن قضائي على عقارات مدينه.

أما بالنسبة لحق التخصيص فهو وفقا للمواد 937 وما بعدها من القانون المدني الجزائري، يتقرّر لصالح الدائن الذي بيده حكم واجب التنفيذ، صادر بإلزام المدين بالدين، ويرد على عقار أو أكثر من عقارات مدينه، وذلك بموجب أمر من رئيس المحكمة التي يقع في دائرة اختصاصها العقار أو العقارات المعنية.

ج/ التأشير في هامش التسجيلات: إن كل الكتابات التي تدوّن على هامش التسجيلات الموجودة كإلغاء أمر التخصيص مثلا، وكل استبدال أو تخفيض أو شطب كلي أو شطب جزئي، كشطب الرهن مثلا، يحصّل بموجبه رسم الإشهار العقاري، إلا ما كان معفى صراحة بنص قانوني، وفق المادة 353-1 من قانون التسجيل، سالفة الذكر.

2/ الوثائق والمحررات الخاضعة للشهر بموجب تشريعات الشهر العقاري: إن مدلول عبارة "وغيرها من الوثائق الخاضعة للإشهار العقاري بموجب التشريع المعمول به" الواردة ضمن نص المادة 353-1 من قانون التسجيل، يعني أن رسم الإشهار العقاري

---

[1] – المرسوم التنفيذي رقم 132/06، المؤرخ في 1696/04/03، المتعلق بالرهن القانوني المؤسس لفائدة البنوك والمؤسسات المالية ومؤسسات أخرى، الجريدة الرسمية العدد 21 لسنة 2006.

يستحق أيضا بمناسبة شهر أي محرَر أو وثيقة واجبة الشـــهر وفقـــا لتشـــريعات الشـــهر العقاري.

وبالرجوع إلى قوانين الشهر العقاري، فإنه فضلا عمَا ذكر ســـابقا، يتعـــيَن شـــهر الوثائق والمحرَرات التالية:

أ/ جميع التصرفات المتعلقة بتعديل أو إنهاء لحقوق عينيـــة عقاريـــة أصـــلية: ومثـــال التصرَف المعدَل للحق العيني العقاري العقد المعدَل لحق الملكية على العقار، بجعلها قابلة للتصرف فيها بعد أن كانت مقترنة بالشرط المانع من التصرَف، كذلك العقد المعدَل لحـــق الإنتفاع على عقار لمدَة معيَنة، بإطالة هاته المدَة أو الإنقاص منها، ويمكن التمثيل لـــذلك أيضا بعقد يعدَل من حق الإرتفاق، بحيث يزيد من مدى هذا الحق أو ينقص من مداه، فهذه العقود جميعا عقود معدَلة لحق عيني عقاري أصلي، ومن ثمَة تكون واجبة الشـــهر، أمـــا بالنسبة للتصرَف المنهي لحق عيني عقاري أصلي، فيمكن التمثيل له بعقـــد ينهـــي حـــق الإنتفاع بعقار قبل انقضاء مدته، أو عقد ينهي حق الإستعمال في عقار أو حق السكن قبل انقضاء مدَة الحق، وكان كل من الحقين معقودا لمدَة معيَنة، أو عقد ينهي حق ارتفاق ولـــم تكن له مدَة معيَنة، فهذه العقود جميعا عقود منهية لحق عيني عقاري أصلي يتعيَن شهرها، بيد أن حق الملكية حق أبدي فلا يزول طالما أن الشيء المملوك باقيا، ومن ثمَة لا يتصوَر إبرام عقد ينهي حق الملكية[1].

كما يتعين شهر جميع التصرفات والأحكام القضائية المنشئة للحقوق العينية التبعيـــة غير الواردة ضمن نص المادة 353-1 من قانون التسجيل، ويتعلق الأمر بحقوق الإمتياز

---

[1] – عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء التاسع، أسباب كسب الملكية مـــع الحقـــوق العينية الأصلية المتفرعة عن الملكية (حق الإنتفاع وحق الإرتفاق)، المرجع السابق، ص 334.

العقاري، وهذا فضلا عن الرهن القانوني والاتفاقي وحق التخصيص المذكورة ضمن نص الفقرة الثانية من هذه المادة.

ب/ التصرفات المنشئة للحقوق الشخصية: أوجب المشرع الجزائري شـــهر التصـــرف المنشئ للحق الشخصي حين يتعلق بالعقار، وذلك بالنظر لتأثير مثل هذه التصرفات علـــى قيمة العقار، ومن التصرفات المنصبَة على العقارات والمنشئة لحقوق شخصـــية يتوجـــب شهرها، الإيجارات لمدة تفوق 12 سنة والمخالصات والحوالات بها.

- **الإيجارات لمدة 12 سنة:** يقتضي عقد الإيجار التزام المؤجر بتمكين المســـتأجر مـــن الإنتفاع بشيء معيَن مدَة معينة لقاء أجر معلوم، ويرتَب حقوقا والتزامات شخصـــية ولـــو انصبَ على عقار، وتضل الدعاوى المتعلقة به من الدعاوى الشخصية[1]، ومع ذلك فقـــد أوجب المشرع شهر عقد الإيجار إذا ورد على عقار وبلغت مدَته 12 سنة فـــأكثر، حتـــى ينتج أثره بين أطرافه وفي مواجهة الغير، حسب نص المادة 17 من الأمر رقـــم 74/75، المتضمن إعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري، المنوَه عنه سلفا[2].

ولعلَ الحكمة من ذلك أن الإيجار طويل المدَة بهذه الصورة يشكل عبئا ثقـــيلا علـــى العقار، بالنظر للفصل الذي ينتج عنه بين المنفعة والملكية لفترة طويلة، ممَا يـــؤدي إلـــى الإنقاص من قيمته، سيَما عند بيعه أو رهنه، لأنه يمنع الحائز له من الإنتفاع به طوال مدَة الإيجار، وعلى هذا الأساس أوجب المشرع شهره ليتاح للغير العلم بحالة العقار[3].

---

[1] – أنور طلبة، الشهر العقاري والمفاضلة بين التصرفَات، دار نشر الثقافة، مصر، 1990، ص 701.

[2] – يقتضي المفهوم المخالف الذي يمكن استنتاجه من المادة 17 من الأمر رقم 74/75 المنوه عنه، أن الإيجار الذي لا تتجاوز مدَته 12 سنة، يكون مرتبا لجميع آثاره فيما بين طرفيه أو في مواجهة الغير دون حاجة لشهره، باستثناء الدائن المرتهن الذي قيَد حقه طبقا لنص المادة 896 من القانون المدني.

[3] – هلال شعوة، الوجيز في شرح عقد الإيجار في القانون المدني، جسور للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولـــى، 2010، ص 87.

- **المخالصات والحوالات:** لقد نص المشرع الجزائري علـــى المخالصـــات والحـــوالات بالمادة 897 من القانون المدني، التي يفهم من مضمونها أن المخالصة هي تلـــك المبـــالغ التي تدفع مقدما إلى مالك العقار كبدل إيجار العقار لمدة تزيد عن ثـــلاث ســـنوات، أمـــا الحوالة فيقصد بها حوالة المنتفع من الإيجار الذي دفع ثمنه مقدَما إلى شخص آخر ليحـــل محله في الإنتفاع بالعقار المؤجر، وسواء تعلَق الأمر بالمخالصة أو الحوالة، فإن كلاهمـــا يثقل العقار وينقص من قيمته، ولأجل هذا يتعيَن أن يعلم كل من الحائز والدائن المـــرتهن بهذا العبء، المتمثل في قبض أجرة تزيد عن ثلاث ســـنوات قبـــل بـــدء ســـريان عقـــد الإيجار[1].

وقد فرَقت المادة 897 من القانون المدني بين حالة ما إذا لم تتجاوز مدَة المخالصـــة ثلاث سنوات أو تعدَت ذلك، بحيث لا تكون المخالصة بالأجرة مقدَما لمدَة لا تزيـــد عـــن ثلاث سنوات ولا الحوالة بها كذلك نافذة في حق الدائن المرتهن، إلا إذا كان تاريخها ثابتا وسابقا لشهر تنبيه نزع الملكية، أما إذا كانت المخالصة أو الحوالة لمدة تزيد عـــن ثـــلاث سنوات، فإنها لا تكون نافذة في حق الدائن المرتهن إلا إذا أشهرت قبل قيد الرهن، فإن لم يتم شهرها فإنه لا يمكن الإحتجاج بها ضد الغير، بل تخفَض مدَتها إلى ثلاث سنوات مـــع مراعاة وجوب أن تكون ثابتة التاريخ حتى يحتج بها في مواجهة الغير[2].

ج/ شهر حق الإرث: قرَر المشرع الجزائري جعل انتقال الحقوق العينية العقاريـــة يـــتم بمجرد الوفاة، دون أي إجراء شكلي آخر، حسب المادة 127 من قانون الأســـرة والمـــادة 15 من الأمر 74/75، المتضمن إعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقـــاري،

---

[1] - جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 101.

[2] - المرجع نفسه، ص 101-102.

سالف الذكر[1]، بيد أن المشرع اشترط بالمقابل على كل وارث أو موصى له شهر نصيبه في التركة لإمكان التصرف فيه، وذلك باستصدار شهادة رسمية موثَقة تثبت انتقال الملكية العقارية من المورث إلى الورثة أو الموصى لهم، ثم شهرها لدى المحافظة العقاريـــة[2]، حسب المادتين 39 و91 من المرسوم التنفيذي رقم 63/76، المتضمَن تأســيس الســـجل العقاري، المنوَه عنه[3].

د/ شهر بعض قرارات التعمير والبناء: يخضع المشرع الجزائري بعض قرارات التعمير والبناء لعملية الشهر، ويشمل ذلك رخصة التجزئة وشهادة التقسيم[4].

ففيما يتعلَق برخصة التجزئة، فهي تشترط لكل عملية تقسيم لقطعتين أو عـــدَة قطـــع أرضية في ملكية عقارية واحدة أو عدَة ملكيات مهما كان موقعها، بغرض استعمالها فـــي تشييد بناية[5]، ويتعيَن إشهار رخصة التجزئة لدى المحافظة العقارية[6]، ذلك أن رخصـــة

1 – قرار رقم 713016، مؤرخ في 2011/09/06، صادر عن الغرفة العقارية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2011، ص 180. أنظر أيضا قرار رقم 572702، مؤرخ في 2011/02/17، صادر عن الغرفة المدنية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2011، ص 94.

2 – جمال بوشنافة، نظام الشهر العقاري وآثاره في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 235–236.

3 – تنص المادة 39 من المرسوم التنفيذي رقم 63/76، المتضمن تأسيس السجل العقاري على أنه: "عندما يتم إشـــهار شهادة موثقة بعد وفاة تثبت الانتقال المشاع للأملاك باسم مختلف الورثة أو الموصى لهم، فإنه يؤشر على بطاقـــة كـــل عقار بأسماء جميع المالكين على الشياع، وبالحصَة التي تعود لكل واحد منهم عندما يكون ذلك مبيَن في الشهادة". كمـــا تنص المادة 91 من المرسوم ذاته على أن: "كل انتقال أو إنشاء أو انقضاء لحقوق عينية عقارية بمناسبة أو بفعل الوفاة ضمن الآجال المحدَدة في المادة 99 يجب أن يثبت بموجب شهادة موثَقة".

4 – جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 106.

5 – أنظر المادة 59 من القانون رقم 29/90، المتعلق بالتهيئة والتعمير، والمادة 07 مـــن المرســـوم التنفيـــذي رقـــم 19/15، المؤرخ في 2015/01/25، يحدَد كيفيات تحضير عقود التعمير وتسليمها، الجريدة الرسمية العدد 07 لســـنة 2015.

6 – أنظر المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 19/15، الذي يحدَد كيفيات تحضير عقود التعمير وتسليمها المنوَه عنه.

التجزئة لها أثر قانوني يتمثل في إنهاء الوحدة العقارية الأصلية وإنشاء وحـــدات عقاريـــة جديدة[1].

أما بالنسبة لشهادة التقسيم، فهي وثيقة تبيَن شروط إمكانية تقسيم ملكية عقارية مبنية إلى قسمين أو عدَة أقسام، وتسلَم لمالك العقار المبني في شكل قرار صادر عـــن رئـــيس المجلس الشعبي البلدي، حين يريد تقسيم ملكية عقارية مبنية إلى قسمين أو أكثـــر[2]، أمَـــا العقارات المبنية على سبيل الملكية المشتركة، فيطلب بشأنها إعداد جدول وصفي للتقســـيم فقط دونما حاجة إلى شهادة التقسيم[3]، ويتعيَن شهر شهادة التقسيم بالمحافظة العقارية كأثر قانوني لاختفاء وحدة عقارية وإنشاء وحدتين أو عدَة وحدات عقارية جديدة[4].

ه/ الدعاوى القضائية العقارية: إن الدعاوى القضائية الرامية إلى فسخ أو إبطال أو إلغاء أو تعديل أو نقض حقوق قائمة على وثائق تمَ إشهارها، لا تكون مقبولة إلا إذا تمَ شـــهرها مسبقا لدى المحافظة العقارية[5]، وفقا للمادتين 519 مـــن قـــانون الإجـــراءات المدنيـــة والإدارية والمادة 85 من المرسوم التنفيذي رقم 63/76 المتعلق بتأسيس السجل العقاري.

---

[1] – جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 107-108.

[2] – أنظر المادة 33 من المرسوم التنفيذي رقم 19/15، الذي يحدَد كيفيات تحضير عقود التعمير وتسليمها المنوَه عنه.

[3] – جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 108.

[4] – حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية، المرجع السابق، ص 94.

[5] – لقد حسم المشرع الجزائري بموجب المادة 519 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجدل الذي كـــان قائمـــا بشأن وجوب شهر الدعاوى القضائية المنوَه عنها من عدمه، والذي انعكس على الممارسة القضائية التي تجسَدت فـــي اتجاهين:

الإتجاه الأول: يعتبر أن شهر الدعاوى القضائية العقارية إنما هو إجراء اختياري ولا يعد قيدا على رفع الـــدعوى، لأن المادة 85 من المرسوم 63/76 المذكورة أعلاه، تتعارض مع القواعد العامة المتعلقة برفع الدعوى الواردة ضمن نص المادة 459 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية قبل التعديل، والتي تشترط الأهلية والصفة والمصلحة فقط في رافع الدعوى، فضلا عن أن شهر الدعاوى القضائية العقارية مقرَر لصالح رافع الدعوى وصونا لحقوقه، حتى يعلم الغير أن العقار محل نزاع أمام القضاء، وبالتالي فإن عدم شهر العريضة الإفتتاحية للدعوى لا يصحَ أن يعود بضرر عليه، ولا يجوز للمدعى عليه أن يدفع بعدم شهر الدعوى كما لا يجوز للمحكمة إثارة المسألة من تلقاء ذاتها.=

ويتمَ في واقع الأمر إثبات شهر الدعاوى القضائية العقارية أمام القضاء بوسيلتين، إمَا بموجب شهادة تسلَم من قبل المحافظ العقاري المتواجد بدائرة اختصاصه العقار المتنازع عليه أو بالتأشير في أسفل العريضة الافتتاحية للدعوى بما يفيد إجراء الشهر[1].

ثانيا: عمليات الشهر المعفاة من الرسم: لقد حدَد المشرع الجزائري عمليات الشهر المعفاة من رسم الإشهار العقاري على سبيل الحصر، ضمن المادتين 353-5 و353-6 من قانون التسجيل.

ومن خلال استقراء مضمون هاتين المادتين، نجد أن المشرع قد توخَى من تقرير هذه الإعفاءات تحقيق جملة من الأهداف الإستراتيجية ذات البعد الإجتماعي والاقتصادي، ناهيك عن انسجام بعض هاته الإعفاءات مع المنطق القانوني، وفيما يلي بيان هاته الحالات حسب ما نظَمها المشرع بالمادتين المنوَه عنهما أعلاه.

1/ حالات الإعفاء حسب المادة 353-5 من قانون التسجيل:

- إن الدولة والولاية والبلدية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، تكون معفية من أداء رسم الإشهار العقاري، وهذا الإعفاء يتفق مع المنطق القانوني، إذ من غير المتصوَر أن تكلَف الدولة نفسها بدفع الرسوم والضرائب أو تكلَف بها الهيئات والمؤسسات الخاضعة للقانون العام كالولاية والبلدية والمؤسسة العمومية ذات الصبغة الإدارية[2]، كما تعفى من ذات الرسم العقود المحرَرة والإجراءات المنجزة في إطار التشريع المتعلق بنزع ملكية

= الإتجاه الثاني: ذهب هذا الإتجاه إلى أن شهر الدعاوى القضائية العقارية إنما هو إجراء إجباري ويعد قيدا على رفع الدعوى، استنادا إلى نص المادة 85 من المرسوم 63/76 سالف الذكر، التي أكدَت على وجوب شهر الدعوى تحت طائلة عدم القبول. راجع في ذلك فهيمة قسوري، المرجع السابق، ص 334.

[1] – جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 112. أنظر أيضا زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص 230.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 168.

العقارات للمنفعة العمومية، بالنظر إلى أيلولة ملكية العقار في هذه الحالة إلى الدولة مقابل تعويض مسبق عادل ومنصف يتلقاه المالك، فيدرج العقار ضمن الأملاك العمومية التابعة للدولة، ويخصص للمنفعة العمومية[1].

– إن العقود المحرَرة والإجراءات المنجزة بشأن الأموال العقارية الوقفية، والأموال العقارية التي تؤول إلى الوقف تطبيقا لقانون الأوقاف، تكون معفاة من رسوم الإشهار العقاري.

– تعفى الجمعيات والتعاضديات من تسديد رسم الإشهار العقاري حين شهرها للتصرفات التي تبرمها، بالنظر إلى الهدف غير المادي الذي تبتغي تحقيقه، فهي لا تسعى إلى تحقيق الربح بل إلى أغراض خيرية اجتماعية، وبالتالي تسهم بصورة غير مباشرة في التكفَل بجانب من النفقات العامة، التي تقع بالأساس على عاتق الدولة كتقديم المساعدة والمعونة إلى المحتاجين[2].

– تعفى شركة الكهرباء والغاز من دفع الرسم، عند إشهار العقود المتعلقة بتأسيس حقوق الإرتفاق لمد أسلاك الكهرباء أو لتمرير أنابيب الغاز، فبالرغم من أن شركة الكهرباء والغاز لا تعفى كأصل عام من دفع الضرائب والرسوم، إلا أن المشرَع قرَر إعفاءها لاعتبار توصيل المستهلك بالكهرباء والغاز إنَما يعد خدمة عمومية ترتبط بالمصلحة العامة[3].

---

[1] - Guide fiscale de l’enregistrement, Op.cit, p 58.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 168-169.

[3] – المرجع نفسه، ص 169.

- تعفى من رسم الإشهار العقاري العقود المتعلقة باقتناء العقارات من قبل البنوك والمؤسسات المالية التي يحكمها الأمر رقم 11/03 المتعلق بالنقد والقرض[1] في إطار الإيجار العقاري، ويشمل الإعفاء أيضا القروض العقارية الممنوحة من قبلها، كما تعفى من الرسم ذاته بيانات الحلول الإتفاقي في حقوق الرهن لفائدة البنوك والمؤسسات المالية في إطار عمليات إعادة التمويل الرهني[2].

- إن العقود المتضمَنة إقتناء المرقين العقاريين عموميين أو خواص، أراضي موجهة لإنجاز برامج السكن المستفيدة من الدعم المالي للدولة، تكون معفاة من رسم الإشهار العقاري، ويعكس هذا الإعفاء في الحقيقة وجها من أوجه الدعم من قبل الدولة للمتعاملين في الترقية العقارية، قصد تشجيعهم على ولوج هذا المجال، ممَا يسهم بشكل كبير في الحد من أزمة السكن، كما ينسحب هذا الإعفاء على شهر العقود المتضمنة بيع المحلات ذات الإستعمال السكني الجديدة، المنجزة من طرف المرقين العقاريين والمرتبطة بذات برامج السكن المستفيدة من الدعم المالي للدولة.

---

[1] - الأمر رقم 03-11، المؤرخ في 2003/08/26، يتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية العدد 52 لسنة 2003.

[2] - تمَ إنشاء شركة إعادة التمويل الرهني في الجزائر عام 1997، واعتمدت من قبل مجلس النقد والقرض كمؤسسة مالية ذات طابع اقتصادي عمومي، وهذا في إطار استراتيجية واسعة تهدف لتحفيز الإستثمار العقاري عن طريق السوق المالية، وجعلها آلية أساسية لمعالجة أزمة السكن، بغية تخفيف العبء المالي على ميزانية الدولة فيما يخص عملية تمويل هذا القطاع، إذ تعمل هذه الشركة على توفير السيولة للبنوك والمؤسسات المالية الممولة للمشاريع، عن طريق إعادة تمويل القروض الممنوحة للمتعاملين في الترقية العقارية، من خلال تحويل القروض الرهنية إلى أوراق مالية قابلة للتداول، ويتحقَق ذلك عبر مرحلتين، يتم في الأولى التنازل عن القروض الرهنية من قبل مؤسسة مصرفية أو مالية لفائدة شركة إعادة التمويل الرهني، لتقوم هذه الأخيرة في المرحلة الثانية بإصدار أوراق مالية قابلة للتداول في السوق ممثلة للأوراق المالية.

ثم يقوم البنك المعني من جانبه باسترداد الأموال الناتجة عن بيع هذه الأوراق بالبورصة، إذ يتم عادة استخدامها في منح قروض جديدة وتوظيفات أخرى مشابهة، وهو ما يشجع البنوك على منح القروض العقارية. راجع في ذلك موشارة حنان، دور شركة إعادة التمويل الرهني في تمويل عمليات الترقية العقارية، مجلة الحقوق والحريات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، عدد تجريبي، سبتمبر 2013، ص 190.

2/ حالات الإعفاء حسب المادة 353-6 من قانون التسجيل

- إن القيود والتشطيبات الخاصة بالرهون القانونية، الضامنة للقروض الممنوحة من قبل البنوك والمؤسسات المالية لتمويل نشاطات الفلاحين، تكون معفية من رسم الإشهار العقاري، وذلك تشجيعا لهذه القروض الموجَهة للإستثمار في قطاع الفلاحة، إذ يعد هذا الإعفاء تكريسا لسياسة دعم النشاط الفلاحي المنتهجة من قبل الدولة، وتعفى من ذات الرسم أيضا القيود والتشطيبات الخاصة بالرهون المعدَة لفائدة البنوك والمؤسسات المالية، ضمانا للقروض الممنوحة للأفراد والتعاونيات العقارية لغرض بناء المساكن[1]، وذلك لغرض تحفيز البنوك لتمويل عمليات إنجاز المساكن، بما يسهم في التخفيف من أزمة السكن[2].

- إن العقود المتضمنة بيع المساكن إلى المدخرين والمبنية في إطار الإدخار السكني من قبل الهيئات العمومية المختصة، معفاة من رسم الإشهار العقاري، لتبعية هذه الهيئات للدولة من جهة، ولتشجيع الإستثمار في مجال البناء للحد من الأزمة المتعلقة بالسكن من جهة أخرى، ويعفى من الرسم ذاته أيضا شهر العقود المبرمة من قبل التعاونيات العقارية التي أنشأت في ظل الأمر 76-92[3]، كونها تسهم في بناء المساكن بما يخفَف من أزمة السكن، فضلا عن سعيها لتحقيق أغراض اجتماعية وليس للربح المادي[4].

---

[1] - غير أن الرسم يحصَل تلقائيا في حالة التنازل عن العقار على حاله، دون إنجاز هذه البنايات، حسب الفقرة الثانية من المادة 353-6 من قانون التسجيل.

[2] - محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 170-171.

[3] - الأمر رقم 92/76، المؤرخ في 1976/10/23، يتعلَق بتنظيم التعاون العقاري، الجريدة الرسمية العدد 12 لسنة 1977.

[4] - محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 171.

– تعفى من رسم الإشهار العقاري، عقود المبادلات المتعلقة بالأراضي الفلاحيـــة أو ذات الوجهة الفلاحية، قصد التيسير على الفلاحين وتشجيعهم على الإسغلال الأمثل للأراضـــي الفلاحية، كما تعفى عمليات شهر عقود التنازل بين الشركاء علـــى الشـــيوع للأراضـــي الفلاحية أو ذات الوجهة الفلاحية من رسم الإشهار لدى المحافظة العقارية، كون أن هـــذه التنازلات تقلل من الملكية الشائعة، بتركيز الملكية في يد شخص واحد، ممَا يسهم حتما في استقرار الملكية العقارية.

– إن العقود المتعلقة بدمج العقارات في مجال الإحتياطات العقارية التابعة للبلديـــة، كمـــا العقود المتعلقة بتحويل الملكية العقارية التي أقتنيت بموجب الأمر 26/74[1] إلى هيئـــات عمومية تتولى تسييرها[2]، تكون معفاة من رسم الإشهار العقاري، لتعلق الأمـــر بهيئـــات عمومية يقتضي المنطق القانوني إعفاءها من دفع الرسم.

– تعفى دواوين الترقية والتسيير العقاري من دفع رسم الإشهار العقاري بمناسبة الإجراء الأول الذي يتم في السجل العقاري، المتعلق بالمحلات ذات الإستعمال السكني الممســـوحة التابعة لها، والقابلة للتنازل في إطار المرسوم التنفيذي 269/03 المحدد لشروط وكيفيات التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للدولة ولدواوين الترقية والتسيير العقـــاري[3]، كمـــا تعفى من الرسم ذاته عمليات التنازل عن هذه الأملاك العقارية ذات الإســـتعمال الســـكني

---

[1] – الأمر رقم 26/74، المؤرخ في 1974/02/30، يتضمن تكوين احتياطات عقارية لصـــالح البلـــديات، الجريـــدة الرسمية العدد 19 لسنة 1974.

[2] – يتعلَق هذا الإعفاء بالعقود المعدَة تطبيقا للمادة 86 من القانون 25/90، المتضمن التوجيه العقاري، المنـــوَه عنـــه، التي تبيَن كيفية تسوية أوضاع الأراضي المدخلة في مساحات التعمير، ولم تدمج نهائيا في الإحتياطات العقارية البلدية.

[3] – المرسوم التنفيذي رقم 269/03، المحدد لشروط وكيفيات التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للدولـــة ولـــدواوين الترقية والتسيير العقاري الموضوعة حيز الاستغلال قبل أول يناير سنة 2004، الجريدة الرســـمية العـــدد 48 لســـنة 2003، المعدّل بالمرسوم التنفيذي رقم 296/06، المؤرخ في 2006/09/02، الجريدة الرســـمية العـــدد 54 لســـنة 2006، والمرسوم 153/13، المؤرخ في 2015/04/15، الجريدة الرسمية العدد 22 لسنة 2013.

المنجزة في إطار المرسوم التنفيذي نفسه، والموضوعة حيز الإستغلال قبل أول جانفي 2004.

– تعفى عمليات التنازل عن أصول المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري المحلة لفائدة العمال، فضلا عن تلك المنجزة في إطار عمليات الخوصصة، من دفع رسم الإشهار العقاري لدى المحافظة العقارية.

– إن سندات الملكية المعدَة في إطار عملية جماعية للتحقيق العقاري، المنظمة بالقانون رقم 02/07، المتضمن تأسيس إجراء معاينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية عن طريق تحقيق عقاري(1)، تكون معفاة من رسم الإشهار العقاري، ومن شأن هذا

---

[1] – القانون رقم 02/07، المؤرخ في 2007/02/27. المتضمن تأسيس إجراء معاينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية عن طريق تحقيق عقاري، الجريدة الرسمية العدد 15 لسنة 2007. وقد أصدر المشرع المرسوم التنفيذي له رقم 174/08، المؤرخ في 2008/05/19، المتعلق بعملية التحقيق العقاري وتسليم سندات الملكية، الجريدة الرسمية العدد 26 لسنة 2008. ويتضح من المواد 4، 6 و7 من هذا القانون وكذلك المرسوم التنفيذي المنوَه عنه، أن هناك حالتين لإجراء المعاينة، وهما الإجراء الفردي والإجراء الجماعي، ففيما يتعلق بالإجراء الفردي، فإنه يجوز لكل حائز لملك عقاري دون سند في البلديات والمناطق غير الممسوحة أن يبادر بطلب إجراء تحقيق عقاري، يوجَه إلى مدير الحفظ العقاري المختص إقليميا، مضمَنا إياه البيانات الشخصية ومرفقا بالوثائق المحدَدة قانونا، ليتخذ بعد ذلك مدير الحفظ العقاري بعد دراسة الطلب مقرر فتح التحقيق العقاري الفردي، ثم يرسل المقرر إلى رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص إقليميا، لإلصاقه في مقر البلدية لمدة 15 يوما قبل تاريخ تنقل المحقق العقاري إلى عين المكان.
أما بالنسبة للتحقيق العقاري الجماعي، فإنه يتم في إطار إنجاز برامج بناء أو تهيئة عقارية، ريفية أو حضرية، ويتخذ بقرار من الوالي إما بمبادرة منه أو من رئيس المجلس الشعبي البلدي المختص، وذلك بعد أخذ رأي كل من مسؤول مصالح الحفظ العقاري، وحسب الحالة مسؤول البناء أو المصالح الفلاحية، للتأكد من قابلية الاراضي لإنجاز برامج البناء، وعدم المساس بالأراضي الفلاحية الخصبة، ويخضع هذا القرار لإجراءات النشر الواسعة، التي تتم عن طريق الإعلان بمقر البلديات المعنية والجرائد الجهوية أو الوطنية والوسائل الإلكترونية الأخرى. لتفصيل أكثر أنظر، رحايمية عماد الدين، التحقيق العقاري كآلية لإثبات الملكية العقارية الخاصة، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد التاسع، 2013، ص 108 وما يليها.

الإعفاء تحفيز المالكين المعنيين على الإستجابة الواسعة للعمليات الجماعية للتحقيق العقاري[1].

ثالثا: حساب رسوم الإشهار العقاري: حَدد المشرع الجزائري، من خلال قانون التسجيل، كيفية حساب رسم الإشهار العقاري والنسب المطبَقة على شهر مختلف المحررات والوثائق لدى المحافظة العقارية.

1/ الرسوم النسبية: تحسب الرسوم النسبية من قيمة العقار أو الحقوق العقارية المصرَح بها في الوثيقة المتعيَن شهرها، ولا يحصَل سوى رسم نسبي واحد على العقد الرئيسي ولواحقه المحتملة، والتي لا يترتب عليها رسم نسبي بمبلغ أعلى، كما لا يمكن تحصيل مبلغ أقل من ألف دينار (1000 د.ج) بالنسبة للإجراءات التي لا ينتج عنها رسم نسبي بذات المبلغ[2]، وقد حدَد المشرع الجزائري نسبتين لرسم الإشهار العقاري هما على النحو الآتي:

أ- رسم قدره 1%: يحصَل رسم قدره 1% من قيمة العقار أو الحقوق العقارية المصرَح بها، عند كل عملية تتعلق بشهر العقود المثبتة لنقل ملكية العقار أو الحقوق العقارية، حتى ولو كانت هذه العقود مثقلة بشرط واقف، كما يطبَق ذات الرسم على عقود الوعد بالبيع

---

[1] – أما بالنسبة لسندات الملكية المعدة في إطار إجراء التحقيق العقاري المطالب به بصفة فردية، فإنه ينجم عنها تحصيل رسم الإشهار العقاري، وهو ما أكدته التعليمة رقم 03 المؤرخة في 27 سبتمبر 2008، الصادرة عن المديرية العامة للأملاك الوطنية، المتعلقة بعمليات سير التحقيق العقاري ومعاينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية.

[2] – أنظر المادة 353-3 من قانون التسجيل.

الواردة على العقارات أو الحقوق العينية العقارية[1]، كما يخضع شهر الأحكـــام القضائية المتضمنة نقل أو تأسيس حقوق عينية عقارية للرسم ذاته[2].

ب- رسم قدره 0.5%: يحصَل رسم قدره 0.5% من قيمة العقار أو الحقــوق العقاريـــة المصرَح بها، عند كل عملية شهر للعقود والقرارات القضائية التصريحية بحق الملكية أو الحقوق العينية العقارية وعقود إيجار العقارات المبنية وغير المبنية، فضلا عن التنازلات عن قيمة الكراء أو المزارعة[3].

يلاحظ في هذا الصدد أن المادة 353-2 من قانون التسجيل، لا تزال تــنص علـــى تحصيل الرسم النسبي المقدَر ب0.5%، بشأن العقود المحرَرة تطبيقـــا للمرســـوم رقـــم 352/83 المؤرخ في 21 ماي 1983، المنشئ لإجراء إثبات التقادم المكسب وإعداد عقد الشهرة المتضمن الإعتراف بالملكية، بالرغم من أنه قد تمَ إلغاؤه بالقـــانون رقـــم 02/07 المؤرخ في 27 فيفري 2007 المتضمن تأسيس إجراء معاينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية عن طريق تحقيق عقاري المنوَه عنه سلفا، لذلك يتعــيَن علـــى المشـــرع

---

[1] - كان بعض المحافظين العقاريين يرفضون شهر عقد الوعد بالبيع العقاري، على أساس أنه ليس بعقد تام، فضلا عن كونه لا ينشأ حقا عينيا للموعود له، غير أن قانون المالية لسنة 1994 حسم الأمر وأقرَ وجوب إشـــهاره، مـــن خـــلال تعديل المادة 353 مكرر1 من قانون التسجيل. أنظر عبد الحميد سعدوني، الوعد بالتعاقد، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 09، 2003، ص 18.

[2] - أنظر المادة 353-2 من قانون التسجيل.

[3] - تعتبر المزارعة نوعا من أنواع الإيجار، فهي صورة من صور الاستغلال الزراعي عن طريق مشـــاركة الغيـــر، حيث يجوز أن تعطى الأرض الزراعية والأرض المغروسة بالأشجار مزارعة للمستأجر في مقابل أخذ المؤجر جـــزء معينا من المحصول، وتتميَز بالتالي عن الإيجار العادي للأرض الزراعية بأن الأجرة فيها نســـبة معينـــة مـــن نفـــس المحصول الناتج عن الأرض كالنصف أو الثلث أو الربع. راجع في ذلك محمد عادل عبد الرحمن أحمد ومحمد شريف عبد الرحمن، المبادئ الأساسية في القانون الزراعي، دار النهضة العربية، مصر، 2009، ص 449-450.

وقد عرَف المشرع الجزائري المزارعة في ذات السياق بموجب المادة 26 مكرَر1 من القانون 07/01، المؤرخ فـــي 2001/05/22، المعدَل والمتمَم للأمر رقم 10/91، المؤرخ في 1991/04/24، المتعلَق بالأوقاف، المنوَه عنهما سلفا بأنها: "يقصد بالمزارعة إعطاء الأرض للمزارع من أجل استغلالها مقابل حصَة من المحصول، يتفق عليها عند إبـــرام العقد".

الجزائري تعديل الفقرة الثانية من المادة 353-2 من قانون التسجيل بإلغاء العبارة المتضمنة لهذا النوع من العقود.

2/ الرسوم الثابتة: تشتمل هذه الرسوم على فئتين، تحدَد الأولى جزافا بإحدى القيمتين ألف وثلاثة آلاف دينار، بينما يتمَ تقدير الفئة الثانية بمعيارين هما مساحة العقار وطبيعته.

أ/ رسم ثابت قدره ألف دينار (1000 د.ج): يحصَل رسم ثابت قدره ألف دينار، بمناسبة عمليات الشهر المتعلقة بشهادات نقل الملكية العقارية عن طريق الوفاة أو عن طريق المزاد، فضلا عن شهر شهادات الحيازة المعدَة تطبيقا للمادة 39 من القانون 25/90، المتضمن قانون التوجيه العقاري، المعدَل والمتمَم سالف الذكر، وعقود التقسيم المبيَنة والمثبتة لممتلكات سبق تملكها، وتسليم شهادات الترقيم العقاري المؤقت، بناء على طلب الأشخاص المعنيين، تتابعا مع الإجراء الأول للدفتر العقاري[1].

---

[1] - يفهم من مقتضيات المواد 12، 13 و14 من المرسوم التنفيذي رقم 63/76، المتعلق بتأسيس السجل العقاري، المعدَل والمتمَم، سالف الذكر، أن الترقيم العقاري مرتبط بنوع السندات المقدمة ومدى حجيتها ومطابقتها للتشريع المعمول به لإثبات حق الملكية، كما يتعلَق بتوفر عناصر الحيازة القانونية التي تمكَن الحائز من تملك العقار الممسوح بالتقادم، وعلى أساس ذلك هناك نوعين من الرقيمات العقارية:

أ/ الترقيم المؤقت: يتم الترقيم المؤقت وفقا لأجلين، إما لمدة أربعة أشهر ويكون ذلك بالنسبة للعقارات التي ليس لمالكيها الظاهرين سندات ملكية قانونية والذين يمارسون حيازة فعلية طبقا للمادة 827 من القانون المدني، ويصبح الترقيم نهائيا بعد انقضاء هاته المدَة دون الإعتراض عليها، ويسلم على إثر ذلك الدفتر العقاري للمعني.

كما يكون الترقيم المؤقت لمدة سنتين بخصوص العقارات التي لا يحوز مالكيها الظاهرين سندات إثبات كاملة وليست لديهم الحيازة القانونية وفقا للمادة 827 وما يليها من القانون المدني، ويصبح كذلك الترقيم نهائيا بعد انقضاء هاته المدة دون الإعتراض عليها، ويسلم حينها الدفتر العقاري للمعني، ويطبَق الرقيم المؤقت لمدة سنتين لفائدة الدولة بالنسبة للعقارات الشاغرة التي لا يحوزها أحد ولم يعرف لها مالك.

ب/ الرقيم النهائي: يتعلَق بالعقارات التي يحوز مالكيها سندات الملكية المقبولة طبقا للتشريع المعمول به في مجال إثبات الملكية العقارية، وفي هذه الحالة يسلَم المحافظ العقاري الدفتر العقاري للمالك، ولا يمكن إعادة النظر في الحقوق الناتجة أو إلغاء الدفتر العقاري إلا عن طريق القضاء. راجع في ذلك أحمد ضيف، الدفتر العقاري كسند لإثبات الملكية العقارية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، العدد 06، 2009، ص 231-232.

كما يستحق ذات الرسم بمناسبة شهر العقود المتضمنة تكملة أو تفسيرا أو تصـــحيحا لأخطاء مادية، أو قبولا أو تخلَيا بلا قيد أو شرط، أو تأكيدا أو موافقة أو تصديقا أو إلغاء لشروط موقفة أو تحقيق وعد بالبيع، وهذا ما لم تكن تحتوي على إجراء يخضـــع لرســـم نسبي[1]، وفي الحالة التي يتعيَن فيها إشهار نفس العقد أو القرار القضائي، أو تسجيل نفس الدين أو نفس الإستبدال أو الشطب أو أي إجراء آخر من النوع نفسه في عدَة محافظـــات عقارية، فإن الرسم المستحق يؤدى كاملا في المحافظة العقارية التي طلب فيها الإشـــهار للمرَة الأولى، ولا يدفع إلا رسم ثابت قدره ألف دينار في كل من المحافظـــات العقاريـــة الأخرى[2].

إضافة لما سبق، يقتطع تلقائيا من الرسم المسدد لدى إيداعه مبلغ ألف دينـــار، فـــي حالة رفض الإيداع أو الإجراء من قبل المحافظ العقاري، والمنصوص عليهمـــا بموجـــب المادتين 100 و101 من الرسوم التنفيـــذي رقـــم 63/76 المتضـــمن تأســـيس الســـجل العقاري[3].

ب/ رسم ثابت قدره ثلاثة آلاف دينار (3000 د.ج): يحصَل رسم ثابت قدره ثلاثة آلاف دينار، عند كل إجراء شهر يتعلق بقيد الرهون القانونية أو الاتفاقية أو حـــق التخصـــيص الرهني وتجديدها وشطبها، كما يحصَل الرسم ذاته عند قيد كل كتابة أو استبدال أو شطب يدوَن على هامش التسجيلات الموجودة، على أنه إذا تعلَق الأمر بكتابة تسجيلات عديـــدة مختلفة، بموجب نفس العقد لضمان نفس الدين، فلا يحصَل الرسم إلا مرَة واحدة[4].

[1]– أنظر الفقرة الأخيرة من المادة 353–3 من قانون التسجيل.

[2] – أنظر المادة 353–9 من قانون التسجيل.

[3]– أنظر المادة 353–11 من قانون التسجيل.

[4] – أنظر المادة 353–9 من قانون التسجيل.

ج/ رسم يقدَر على أساس مساحة العقار وطبيعته: يحصَل رسم ثابت يقدَر وفقا لمساحة العقار وطبيعته[1]، يطبَق عند كل عملية شهر تتعلَق بالإجراء الأول في السجل العقاري، المتعلق بالعقارات الممسوحة، سواء كانت تحمل ترقيما مؤقتا أو نهائيا، كما يحصَل عند شهر عقود الملكية المعدَة تطبيقا للقانون رقم 02/07، المتضمن تأسيس إجراء معاينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية عن طريق تحقيق عقاري، سالف الذكر.

المبحث الثاني: تقييم جباية انتقال الملكية العقارية

إن انتشار المعاملات العرفية في المجال العقاري بشكل ملحوظ من الناحية العملية، من شأنه أن يثير التساؤل في حقيقة الأمر عن فعَالية جباية انتقال الملكية والحقوق العقارية في تجسيد جانب مهمَ من دورها المرتبط بتحقيق إيرادات مالية لصالح الخزينة العمومية، طالما أن قوامها الشكلية الرسمية.

إذ أنه من الثابت من النصوص القانونية ذات الصلة بجباية انتقال الملكية والحقوق العقارية، أنها تقوم بشكل أساسي على ضرورة استيفاء الشكل الرسمي في المعاملات العقارية، فمن خلال ذلك تتمكَن الدولة من بسط رقابتها على الوقائع والتصرفات المنصبَة على الملكية والحقوق العقارية، بما يضمن مستحقات الخزينة العمومية من رسوم التسجيل والإشهار العقاري.

تبعا لذلك نقسَم هذا المبحث إلى مطلبين، نبحث في الأول المعاملات العرفية وتأثيرها على جباية انتقال الملكية العقارية، بينما نخصَص المطلب الثاني لبحث القواعد المكرَسة لجباية انتقال الملكية العقارية.

---

[1] – أنظر الملحق رقم 03.

المطلب الأول: المعاملات العرفية وتأثيرها على جباية انتقال الملكية العقارية

لا يخفى على أحد مدى استفحال ظاهرة العقود العرفية وتأصَلها في المجتمع الجزائري، إذ وجد فيها الملاذ الوحيد أمام التكاليف والنفقات التي تقتضيها المعاملات العقارية في الشكل الرسمي، وهي ظاهرة منتشرة بصورة رهيبة ومثيرة للقلق، لأنها تؤثر بقدر كبير على الإيرادات الجبائية العقارية المستحقة للخزينة العمومية.

نسعى من خلال هذا المطلب إلى تحديد مفهوم المحرَر العرفي ضمن الفرع الأول، على أن نبيَن تأثير التعامل في الشكل العرفي على الإيرادات الجبائية المستحقة عن انتقال الملكية العقارية ضمن الفرع الثاني.

الفرع الأول: مفهوم المحرر العرفي

نبيَن فيما يلي تعريف المحرَر العرفي وشروط صحَته، فضلا عن موقف المشرع الجزائري من المعاملات العقارية العرفية.

أولا: تعريف المحرر العرفي: لم يعرَف المشرع الجزائري المحرَر العرفي، بل اكتفى بتعريف العقد الرسمي بالمادة 324 من القانون المدني، وبالرجوع إلى الفقه نجد العديد من التعريفات التي تشترك في واقع الأمر في إبراز خصائص وشروط صحَة المحرَر العرفي، فقد عرَفه البعض بأنه ذلك السند الصادر من الأفراد دون أن يتدخل في تحريره موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة، ولا يخضع لشكلية معينة أثناء تحريره[1]، كما عرف أيضا بأنه المحرَر الذي يقوم بإعداده الأطراف سواء بأنفسهم أو بواسطة كاتب،

[1] – إبراهيم سعد، الإثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والقضاء، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 243. أنظر أيضا مقال للغرفة الجهوية للغرب، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 06، 1999، ص 33.

بقصد إثبات تصرف قانوني، ويتم توقيعه من قبل المتعاقدين وحدهم أو بمعية شهود إن وجدوا، من دون تدخل موظف عام أو ضابط عمومي مختص[1]، وبالتالي فالمحررَ العرفي ورقة مكتوبة لا تخضع لشكلية معينة، باستثناء توقيع أطرافها عليها[2].

ولا يعدَ التصديق على توقيعات الأفراد من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي أو الموظف الذي ينتدبه لهذا الغرض، من قبيل إضفاء طابع الرسمية على المحررَ العرفي المصادق عليه، لأن التصديق على التوقيعات لا يستهدف إثبات شرعية أو صحَة العقد أو الوثيقة، بل يثبت فقط هوية الموقَع دون ممارسة الرقابة على محتوى ومضمون العقد، غير أن التصديق على التوقيعات من طرف رئيس المجلس الشعبي البلدي أو الموظف المفوَض، يعطي للسند العرفي تاريخا ثابتا ابتداء من تاريخ التصديق على التوقيع[3]، تطبيقا لنص المادة 328 من القانون المدني.

ثانيا: شروط صحَة المحررَ العرفي: يشترط المشرع الجزائري لصحَة المحررَ العرفي حتى يعتد به كدليل إثبات، أن يكون مكتوبا وموقَعا من أطرافه، وهو ما يستشف من نص المادة 327 من القانون المدني[4].

---

[1] – حمدي باشا عمر، حماية الملكية العقارية الخاصة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، ص 17.

[2] – عبد الحفيظ بن عبيدة، إثبات الملكية العقارية والحقوق العينية العقارية في التشريع الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الخامسة، 2006، ص 77.

[3] – حمدي باشا عمر، حماية الملكية العقارية الخاصة، المرجع السابق، ص 17.

[4] – تنص المادة 327 من القانون المدني على أنه: "يعتبر العقد العرفي صادر ممَن كتبه أو وقَعه أو وضع بصمة إصبعه عليه ما لم ينكر صراحة ما هو منسوب إليه، أمَا ورثته فيكفي أن يحلفوا يمينا أنهم لا يعلمون أن الخط أو الإمضاء أو البصمة هو لمن تلقوا منه هذا الحق".

1/ الكتابة: تعتبر الكتابة الشرط الأول لصحَة المحررَ العرفي، لبيان الواقعة التـــي أعــدَ المحررَ العرفي قصد إثباتها[1]، وهي لا تخضع لشكل محدَد سواء بالنسبة للشخص القـــائم بتحريرها أو اللغة المستعملة في ذلك، فليس بلازم أن يتولى الأطراف المتعاقدون تحريـــر المحررَ العرفي بأنفسهم، بل يمكن أن يقوم بذلك أي شخص آخر، وقد يحـــررَ مـــن قبـــل موظف عام في غير هيئته الرسمية[2].

ويمكن أن يكون المحررَ العرفي مكتوبا بخط اليد أو مهيأ على الآلة الراقنة أو آلـــة الطباعة، أو أن يكون في شكل استمارة معدَة مسبقا يكتفي المتعاقدون بملء فراغها[3]، كما يمكن أن يتخذ الشكل الإلكتروني من خلال الوسائل الإلكترونية الحديثـــة أو عبـــر شـــبكة الإنترنت، فقد أدمج المشرع الجزائري الكتابة الإلكترونية ضمن المفهوم الواسع للكتابـــة، طالما أمكن التأكد من هوية مصدرها وأنها معدَة ومحفوظة في ظروف تضمن ســـلامتها، وفق المادة 323 مكرر1 من القانون المدني[4].

وليس من الضروري كتابة المحررَ العرفي باللغة الوطنية، إذ يمكن أن يكون محررَا بلغة أجنبية، وإن كان الإستناد إليه في هذه الحالة أمام القضاء يتطلب إرفاقه بترجمة إلـــى

---

[1] – رحايمية عماد الدين، الوسائل القانونية لإثبات الملكية العقارية الخاصة في التشريع الجزائري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص علوم قانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014، ص 17.

[2] – بكوش يحي، أدلة الإثبات في القانون المدني الجزائري، دراسة نظرية وتطبيقية مقارنة، الشركة الوطنيـــة للنشـــر والتوزيع، الجزائر، 1981، ص 127.

[3] – المرجع نفسه، ص 127.

[4] – تنص المادة 323 مكرر من القانون المدني على أن: "الإثبات بالكتابة في الشكل الإلكتروني كالإثبات على الورق، بشرط إمكانية التأكد من هوية الشخص الذي أصدرها وأن تكون معدَة ومحفوظة في ظروف تضمن سلامتها".

اللغة العربية، حسب مقتضيات الفقرة الثانية من المادة 8 من قانون الإجــراءات المدنيــة والإدارية[1].

وإن القواعد الخاصة بتحضير الأوراق الرسمية وتهميشها وتذييلها لا تنطبق علــى المحرَر العرفي، ونتيجة لذلك فإن الكلمات المشطوبة تعتبر ملغاة على أساس أن التشطيب وقع عند صياغة المحرَر العرفي، ما لم يتبين أن التشطيب وقع بصفة تدليسية أو نتيجــة لحادث عارض لا دخل للإرادة فيه، أما الكلمات المحشورة أو المكتوبــة بــين الســطور فتعتبر مبدئيا صحيحة، وللمحكمة سلطة واسعة لتقدير ما إذا كانت مدلَسة[2].

2/ التوقيع: يعدَ التوقيع شرطا أساسيا وجوهريا حتى يعتــدَ بــالمحرر العرَفــي كــدليل إثبات[3]، ويتمثَل التوقيع على المحرَر العرفي في أن يضع الشخص عليه لقبه أو اسمه أو هما معا، أو كنيته أو أي كتابة أخرى أو إشارة أو علامة جرت عادته أن يدلَل بها علــى هويته، ويعبَر بها عن موافقته في مجال التصرفات القانونية[4].

كما قد يكون التوقيع في شكل بصمة والتي تتم عبر وضع الإبهام في الحبــر ثــم وضعه من جديد على المحرر العرفي، ولهذه الطريقة قوَة ثبوتية مطلقة لتمييز كل شخص

---

1 – تنص الفقرة الثانية من المادة 8 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية على: "يجب أن تقدَم الوثــائق والمســتندات باللغة العربية أو مصحوبة بترجمة رسمية إلى هذه اللغة تحت طائلة عدم القبول".

2 – بكوش يحي، المرجع السابق، ص 127-128.

3 – إن التوقيع هو الشكلية الأساسية لصحَة المحرَر العرفي، فهو وحده يدلَل على وجود الرضاء الضروري لإنشاء أي تصرَف قانوني، ومن دونه فليس هناك ما يدل على وقوع التراضي، ومن ثمَة يعد باطلا المحرَر العرفي غير الموقــع عليه، ومع ذلك فليس من السهل القول بأن المحرَر العرفي يفقد كل قيمة له إذا لم يكن موقعا، لأن التوقيع ليس إلا مجرد قرينة على وجود التصرف القانوني، بحيث يمكن إثبات هذا التصرف بوسائل أخرى غير التوقيع، وعلى ذلك فيجــوز للقاضي أن يستخلص من محرر عرفي غير موقَع عليه، وجود بداية ثبوت بالكتابة، إذا تأكد من أن مضمون المحــرر العرفي هو من صنع الطرف الذي يحتج به عليه، أو من انشائه وصياغته أو من خطَه الشخصي، راجع في ذلك بكوش يحي، المرجع السابق، ص 133-134.

4 – رحايمية عماد الدين، الوسائل القانونية لإثبات الملكية العقارية الخاصة في التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 18.

ببصمة خاصة به وفقا لما أثبته علم البصمات[1]، وقد حصر المشرع الجزائري التوقيـــع في الإمضاء والبصمة فقط، مستبعدا بذلك طريقة الختم تقديرا منه لإمكانية حيازتـــه مـــن الغير لسبب من الأسباب كحالة الضياع أو السرقة أو التقليد[2].

ثالثا: موقف المشرع الجزائري من المعاملات العقارية العرفية: لمعرفة موقف المشـــرع الجزائري من المعاملات العقارية العرفية، ينبغي التمييز في الحقيقة بين مرحلتين فارقتين مرتبطتين بصدور ونفاذ قانون التوثيق القديم بموجب الأمر رقـــم 91/70 المـــؤرخ فـــي 1970/12/15 الذي بدأ سريان تطبيقه في الأول من جانفي 1971[3].

1/ مرحلة ما قبل 1971/01/01: قبل الفاتح من جـــانفي 1971 لـــم يكـــن المشـــرع الجزائري يشترط الشكل الرسمي في عمليات نقل الملكيـــة العقاريـــة والحقـــوق العينيـــة العقارية، فيكفي فيها الشكل العرفي تكريسا لمبدأ الرضائية الذي كان يســـود المعـــاملات العقارية في تلك الحقبة الزمنية، مع ضرورة توفَر باقي أركان التصرف الأخرى، وهو ما أشارت إليه الغرفة المدنية للمجلس الأعلى (المحكمة العليا حاليا) في أحد قراراتها: (لكن حيث أن المادة 333 من القانون المدني الجديد لا تنطبق في القضية باعتبار أن البيع أبرم سنة 1968 وفي عهد كان بيع العقار يتم بالعقد العرفي إذا أثبته الشهود الـــذين حضـــروا جلسة الاتفاق)[4].

2/ مرحلة ما بعد 1971/01/01: بعد الفاتح من جانفي 1971 ودخول قانون التوثيـــق حيز النفاذ، أصبح المشرع الجزائري يشترط صراحة الكتابة الرسمية في جميع المعاملات

1 – رحايمية عماد الدين، المرجع السابق، ص 19.

2 – عجة الجيلالي، مدخل للعلوم القانونية، نظرية الحق، بارتي للنشر، الجزائر، 2009، ص 565.

3 – إعمالا لنص المادة 53 منه التي تنص على أن: "يسري مفعول هذا الأمر ابتداء من أول يناير سنة 1971".

4 – حمدي باشا عمر، حماية الملكية العقارية الخاصة، المرجع السابق، ص 18. أنظر أيضا ليلـــى طلبـــة، الملكيـــة العقارية الخاصة وفقا لأحكام التشريع الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 76.

العقارية تحت طائلة البطلان المطلق، وهو الحكم الوارد بموجب المادة 12 من قانون التوثيق المنوَه عنه، وقد أكدَت ذلك الغرف المجتمعة للمحكمة العليا وإن كان بعد تردد كبير في القرار رقم 136156 المؤرخ في 1997/02/18، حين اشترطت تحث طائلة البطلان وجوب تحرير العقود التي تتضمَن نقل ملكية عقار أو حقوق عقارية على الشكل الرسمي، ثم الغرفة العقارية للمحكمة العليا في القرار رقم 148541 المؤرخ في 1997/05/23، الذي جاء فيه أنه: (من المقرَر أن العقود التي يأمر القانون بإخضاعها للشكل الرسمي يجب أن تحرَر على هذا الشكل تحت طائلة البطلان، ومن ثم فإن القرار المطعون فيه لم يخرق القانون، ولم يخالف الإجتهاد القضائي للمحكمة العليا الذي أعيد النظر فيه بموجب القرار رقم 136156 المؤرخ في 1997/02/18، المكرَس بموجب المادة 324 مكرر 01 من القانون المدني فيما يخص العقود العرفية، وأن القضاة لما قضوا ببطلان البيع بالعقد العرفي للقطعة الأرضية المشاعة بين الورثة المالكين، فإنهم طبقوا صحيح القانون)، وعليه فإن العقود العرفية الواردة على الملكية العقارية والحقوق العينية العقارية المبرمة بعد الفاتح من جانفي 1971، تعتبر في حكم القانون باطلة بطلانا مطلقا، حتى ولو تمَ تسجيلها بمصلحة التسجيل والطابع بمفتشية الضرائب[1].

لكن انتقال المشرع الجزائري من نظام الشهر الشخصي الموروث عن الحقبة الاستعمارية إلى نظام الشهر العيني، المستحدث بموجب الأمر 74/75 المؤرخ في 1975/11/12، المتضمَن إعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري والنصوص التنفيذية المتخذة لتطبيقه، والذي أساسه وركيزته شهر الممتلكات العقارية، وفي ظل الأوضاع القانونية السائدة آنذاك منذ الاستقلال والتي أفرزت نمطين من العقود

---

[1] – حمدي باشا عمر، حماية الملكية العقارية الخاصة، المرجع السابق، ص 26.

العرفية، منها ما هو ثابت التاريخ منذ فترة الاحتلال الفرنسي وبعد الاستقلال إلـــى غايـــة العمل بقانون التوثيق المشار إليه أعلاه، ومنها ما هو غير ثابت التاريخ، ونظـــرا للعـــدد الهائل لهذه العقود التي يتوجب معالجة أوضاعها فقد تمَ التفكير في اخضاعها لعملية الشهر العقاري على النحو الآتي:

ففيما يتعلق بالعقود العرفية ثابتة التاريخ، فإنه يتعيَن التعرف على تاريخ العقد ومدى صحَة ثبوته، عن طريق التأكد من عبارة التسجيل المودعة علـــى العقـــد مـــن مصـــلحة التسجيل قبل الشروع بالعمل بقانون التوثيق، فغاية ما يعطيه هذا التاريخ هو صحَة ثبـــوت السند العرفي قبل صدور قانون التوثيق والعمل به لإضفاء الرسمية عليه، وبعد التأكد من وجود تاريخ ثابت للسند العرفي عن طريق عبارة التسجيل الرسمية، فإن الســـند يخضـــع لعملية الإيداع الرسمية لدى الموثق ثم يعاد تسجيله وفقا لتاريخ عقد الإيداع التوثيقي ومـــن ثم شهره بالمحافظة العقارية المختصة[1].

أما بالنسبة للعقود العرفية غير ثابتة التاريخ فإنه لا يمكن إثبـــات حجيتهـــا إلا عـــن طريق القضاء، وهو ما أكدته المذكرة رقم 1251 الصادرة عن المديرية العامة للأمـــلاك الوطنية بتاريخ 1994/03/29 وكذا القرار الصادر عن الغرفة العقارية للمحكمة العليـــا تحت رقم 197347 المؤرخ في 2000/06/28 :(من المقرَر قانونا أن تصحيح العقـــود العرفية من قبل القاضي تتطلب قبل تثبيتها التأكد من تاريخ إبرام العقد الذي يعـــد المـــدار الذي على ضوئه يعتبر المحرر العرفي صحيحا ومنتجا لجميع آثـــاره أو بـــاطلا بطلانـــا مطلقا)، فضلا عن القرار الصادر عن ذات الغرفة تحت رقـــم 198674 المـــؤرخ فـــي 2000/04/46 الذي جاء فيه: (إن قضاة المجلس بقضائهم بإلزام الطاعنين بالحضور أمام

---

[1] – نور الدين رجيمي، موقف النظم الحديثة من مبدأ انتقال الملكية، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعـــة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 10، 2000، ص 32.

الموثق لتحرير عقد رسمي عن البيـــع المنعقـــد بموجـــب عقـــد عرفـــي مـــؤرخ فـــي 1963/07/01، طبَقوا صحيح القانون)[1].

وعلى ذلك، فإنه متى تمَ الحكم بثبوت هذا النوع من العقود العرفية حلَ الحكم محـــلَ العقد العرفي، والذي يضحى أصلا للملكية بعد عملية الإيـــداع الرســـمية لـــدى الموثـــق وتسجيله وشهره[2].

الفرع الثاني: تأثير التعامل في الشكل العرفي على الإيرادات الجبائية المستحقة عن انتقال الملكية العقارية

لقد عرفنا أن المشرع الجزائري قد اشترط الشكلية الرسمية في التصرَفات المتضمَنة حق الملكية العقارية والحقوق العينية العقارية، مستبعدا أي أثر عليها حينما ترد في الشكل العرفي، باستثناء حالات التسوية المشار إليها.

ومن الثابت قانونا أنه لا تنتقل الملكية والحقوق العينية الأخرى فـــي العقـــار إلا إذا روعيت الإجراءات التي ينص عليها القانون، سيَما التسجيل بمصلحة التسجيل والطـــابع، فضلا عن الإشهار العقاري على مستوى المحافظة العقارية[3]، ومـــن الثابـــت أيضـــا أن المشرع الجزائري حظر من جهة أخرى تسجيل العقود العرفية، ممَا يحـــول كـــذلك دون إشهارها بالمحافظة العقارية.

إزاء هذه الوضعية، وفي ظل استفحال ظاهرة المعاملات العرفيـــة فـــي المجتمـــع الجزائري وترسخها في أذهان الكثير من المواطنين، إمَا عن حسن نيَـــة نتيجـــة الجهـــل

---

[1] – حمدي باشا عمر، حماية الملكية العقارية الخاصة، المرجع السابق، ص 24.

[2] – نور الدين رجيمي، المرجع السابق، ص 32.

[3] – أنظر المادة 15 من الأمر 74/75، المتضمَن إعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري، سالف الـــذكر، أنظر أيضا المادة 793 من القانون المدني.

بالقوانين المنظَمة لانتقال وإثبات الملكية والحقوق العقارية، وإمَا عن سوء نيَة قصد التهرب غير المشروع من دفع الرسوم العقارية المتعلَقة بانتقال الملكية والحقوق العقارية، من رسوم التسجيل والإشهار العقاري.

هذه الوضعية ستؤثَر لا محالة على إيرادات الخزينة العمومية، وتؤدي إلى خسارة موارد مالية هامة، تنعكس سلبا على الموازنة العامة للدولة، لذلك يتعين العمل على كافة المستويات، على نشر وترسيخ الالتجاء إلى الشكلية الرسمية في المعاملات العقارية، ليس فقط بموجب النصوص القانونية وإنَما أيضا بنشر الوعي لدى الأطراف المتعاقدة بأهمية الرسمية في تصرفاتهم العقارية، وما تشكَله من ضمانة حقيقية لحقوقهم حال نشوء نزاعات قضائية بينهم.

ويبرز في هذا السياق دور الموثق، الذي يتعدَى تحرير العقود وإضفاء الرسمية عليها، إلى تقديم النصائح والإرشادات القانونية للأطراف المتعاقدة، حتى يكونوا على بيَنة بمختلف آثارها الشخصية والمادية وعلى اطلاع تام بنتائج العقود المراد إبرامها[1]، وهو ما يعبَر عنه بالالتزام بالتبصير والإعلام والنصح، بهدف تحقيق الانسجام بين النصوص القانونية المعمول بها والتصرَفات المبرمة، وتسهيل مهمَة تنفيذها على أرض الواقع بشكل سليم ومن دون تعارض بين المصلحة العامة ومصلحة المتعاقدين[2].

---

[1] – أنظر المادة 12 من قانون تنظيم مهنة الموثق سالف الذكر.

[2] – مقني بن عمار، مهنة التوثيق في القانون الجزائري، تنظيم ومهام ومسؤوليات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 104. أنظر أيضا بلحو نسيم، المسؤولية القانونية للموثق، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص 61 وما يليها.

المطلب الثاني: القواعد المكرسة لجباية انتقال الملكية العقارية

لقد وضع المشرع الجزائري عدَة مبادئ وقواعد قانونية، تصبَ في تكريس جباية مستحقات الخزينة العمومية من الرسوم المرتبطة بانتقال الملكية والحقوق العقارية، فقد فرض مبدأ الشكلية الرسمية في التصرفات والمعاملات المنصبَة على الملكية والحقوق العينية العقارية، كما منع على مفتشي التسجيل اتخاذ أي إجراء لتسجيل العقود العرفية المنصبَة على الأملاك والحقوق العقارية، وقد منع أيضا إشهار أيَ وثيقة أو محرَر ناقل للملكية العقارية، ما لم يكن له أصل ثابت في مجموعة البطاقات العقارية، بما يسهم في إرساء وجوب شهر المحررات والوثائق المتضمنة حق الملكية والحقوق العينية العقارية، ولا ريب أن تفعيل تطبيق هذه القواعد يحقَق مداخيل جبائية معتبرة لصالح الخزينة العمومية من رسوم التسجيل و الشهر العقاري.

الفرع الأول: الشكلية الرسمية

إن القاعدة العامة في التعاقد طبقا القانون الجزائري هي الرضائية، ذلك أن تطابق الإرادتين كاف لإنشاء العقد، ما لم يقض نص خاص بغير ذلك، وفقا للمادة 59 من القانون المدني[1].

بيد أن المشرع الجزائري قد أقرَ مبدأ الشكلية الرسمية في التصرفات والمعاملات المنصبَة على الملكية والحقوق العينية العقارية، حيث تفرغ وجوبا في شكل رسمي من طرف شخص مؤهل قانونا لهذا الغرض، فأضحت بالتالي قاعدة الرسمية مشترطة في كل المحرَرات الخاضعة للتسجيل والشهر العقاري.

---

[1] – تنص المادة 59 من القانون المدني على أن: "يتم العقد بمجرد أن يتبادل الطرفان التعبير عن إرادتهما المتطابقتين، دون الإخلال بالنصوص القانونية".

أولا: تعريف المحرر الرسمي: لقد عرَف المشرع الجزائري العقد الرسمي بالمـــادة 324 من القانون المدني التي نصَت على أن: "العقد الرسمي هو عقد يثبت فيه موظف أو ضابط عمومي أو شخص مكلَف بخدمة عامة ما تمَ لديه أو تلقاه من ذوي الشأن، وذلـــك طبقـــا للأشكال القانونية وفي حدود سلطته واختصاصه".

ويبدو للوهلة الأولى أن صياغة هذا النص القانوني من شأنها أن تحدث خلطا بـــين العقد بمفهوم المادة 59 من القانون المدني، وبين المحررَ الذي يفرغ فيه العقد، وهو مـــا تولَى المشرع تعريفه وتحديد شروطه بالمادة 324 المنوَه عنها، فهذه المادة قد عالجت في الحقيقة مسألة الإثبات وهي حالة متميزة عن التصرَف الشكلي[1]، ذلك أنه من المعلوم أن الإلتزام ينشأ من مصادر متعدَدة[2]، والعقد ما هو إلا مجرد مصدر من هـــذه المصـــادر، ولذلك قد يرد ضمن محرَر رسمي أو محرَر عرفي وقد لا يفرغ محتواه ضمن أي محرَر أصلا، طالما أن القانون لا يشترط الكتابة بحسب الأصل إلا في حالات معيَنة، أما الســـند الذي ورد تعريفه ضمن نص المادة 324 فليس مصدرا للالتزام، بل هو الوسيلة التي يلجأ إليها الأطراف مسبقا لتهيئة الدليل على العقد الذي تمَ التراضي عليه، وهذا السند هو الذي يجب أن يرد في الشكل الرسمي إذا انصبَ على ملكية عقارية أو حـــق عينـــي عقـــاري، حسب المادة 324 مكرر 01 من القانون المدني.

إن ما يعززَ هذا الطرح أن المادة 324 من القانون المدني قبل تعديله عـــام 1988 بموجب القانون 14/88 سالف الذكر، وردت بالصيغة التالية: "الورقة الرسمية هي التـــي يثبت فيها موظف عام أو شخص مكلف بخدمة عامة..."، ولذلك يمكن القول وكما ذهـــب

---

[1] – علي فيلالي، الالتزامات، النظرية العامة للعقد، موفم للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005، ص 233.

[2] – حدَد المشرع الجزائري مصادر الإلتزام ضمن الباب الأول من الكتاب الثاني من القانون المدني، بموجب المواد من 53 إلى 159، وهي تشمل كل من القانون، العقد، التصرف بإرادة منفردة، العمل المستحق للتعويض وشبه العقود.

إليه البعض[1]، بوجوب إعادة صياغة المادة 324 من القانون المدني وذلك باستعمال مصطلح السند الرسمي أو الورقة الرسمية بدل العقد الرسمي.

ثانيا: شروط المحرر الرسمي: إن تحليل محتوى المادة 324 من القانون المدني يقود للقول بضرورة توافر بعض الشروط حتى يكتسب المحرَر صفة الرسمية، وفيما يلي بيانها:

1/ أن يكون المحرر صادرا عن شخص مؤهل قانونا لتحرير المحرر الرسمي: لا يكتسب المحررَ صفة الرسمية إلا إذا كان صادرا من طرف شخص يخوله القانون تحرير المحرَرات الرسمية، وقد عدَدت المادة 324 من القانون المدني الأشخاص المؤهلين لهذا الغرض وهم الموظف العام، الضابط العمومي والشخص المكلَف بخدمة عامة.

فالموظف العام هو الشخص الذي تعيَنه الدولة للقيام بعمل من أعمالها[2]، وقد عرَفته المادة الرابعة من الأمر رقم 03/06، المتضمن القانون الأساسي للوظيفة العمومية[3] بأنه "كل عون عيَن في وظيفة عمومية دائمة ورسَم في رتبة من السلم الإداري"، وعلى هذا النحو يعتبر موظفي الولايات والبلديات والوزارات والإدارات العمومية والقضاة ومدراء أملاك الدولة وغيرهم بمثابة موظفين عموميين، لهم صلاحية تحرير المحرَرات الرسمية التي تتنوع حسب اختصاص كل واحد منهم.

---

[1] – رمول خالد، قاعدة الرسمية، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 04، 2001، ص 32.

[2] – يحي بكوش، المرجع السابق، ص 93.

[3] – الأمر رقم 03/06، المؤرّخ في 2006/08/15، يتضمّن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 46 لسنة 2006.

وتكتسب أيضا الصفة الرسمية المحرَرات الصادرة عن الضابط العمومي الذي يحوز على خاتم الدولة، ويخوَل له القانون سلطة تصديق وإعطاء الصبغة الرسـمية للعقـود أو الوثائق، كرئيس البلدية بصفته ضابط الحالـة المدنيـة والموثـق والمحضـر القضـائي والقناصلة كل في حدود اختصاصه[1].

أمَا الشخص المكلَف بخدمة عامة فهو في الحقيقة ليس موظفا عاما، وإنَمـا نظـرا لأهمية الأعمال المكلَف بها يثبت للمحرَرات التي يعدَها صفة الرسمية، كالخبير فيما ندب له والمحكم في الدعوى المحكَم فيها[2].

2/ صدور المحرر في حدود سلطة محرره واختصاصه: يشترط ليكتسب المحرَر الصبغة الرسمية أن يتقيَد محرَره بحـدود اختصاصـه النـوعي والإقليمـي[3]، حيـث يفـرض الإختصاص النوعي أن تكون له الولاية في تحريره، فإذا كانت صلاحيات محرَر الوثيقـة لا تسمح له بتحرير نوع معين من السندات والعقود، فإن الوثيقة الصادرة على هذا النحـو لا تعتبر رسمية، وعلى ذلك لا يجوز للقاضي أن يتولى تحرير عقد الزواج لأن هذا العقد يدخل ضمن اختصاص الموثق أو ضابط الحالة المدنية[4].

كما يجب على الشخص المؤهل لتحرير المحرَر الرسـمي أن يتقيـد باختصاصـه المحلي، فلا يجوز لضابط الحالة المدنية لبلدية ما أن يحرَر وثيقة إقامة لشخص غير مقيم

---

[1] – علي فيلالي، الالتزامات، النظرية العامة للعقد، المرجع السابق، ص235. أنظر أيضا أحمد ميدي، الكتابة الرسمية كدليل إثبات في القانون المدني الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 18 وما يليها.

[2] – رمضان أبو السعود، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الدليل الكتابي، الدار الجامعية، بيروت، لبنـان، 1994، ص 42.

[3] – ليلى طلبة، المرجع السابق، ص 76.

[4] – علي فيلالي، الالتزامات، النظرية العامة للعقد، المرجع السابق، ص 236.

ببلديته[1]، ولا يصحَ للمحضر القضائي أن يتولى تبليغ العرائض خارج الدائرة الإقليمية للمجلس القضائي الذي يمارس مهامه في نطاقه[2].

3/ مراعاة الأشكال القانونية: لا يكفي صدور المحررَ من شخص مؤهل بذلك وضمن حدود سلطته واختصاصه، بل يجب فضلا عن ذلك التقيَد بجميع الأشكال التي يحدَدها القانون، فهذه الشكليات هي التي تسمح بتفسير قرينة الرسمية التي تتمتع بها هذه المحررَات، لأنها تضفي عليها ظاهرا يدل على صحَتها ويوحي بالثقة فيها والاطمئنان إليها[3].

وباستقراء مختلف النصوص القانونية ذات الصلة، سيَما المادة 324 مكرر02 و324 مكرر04 من القانون المدني والمواد 26 وما يليها من القانون رقم 02/06، المتعلق بتنظيم مهنة الموثق المنوَه عنه، والمادة 61 وما يليها من المرسوم التنفيذي رقم 63/76، المتعلق بتأسيس السجل العقاري، سالف الذكر، يمكن إجمال الأشكال التي يتعيَن مراعاتها لاكتساب المحررَ الصفَة الرَسمية فيما يلي[4]:

- أن يتضمن ذكر اسم الموثق وتوقيعه على العقد بمعية الأطراف والشهود.
- أن يحرر العقد باللغة العربية في نص واحد من دون اختصار أو بياض أو نقص أو كتابة بين الأسطر[5].

---

1 – أحمد ميدي، المرجع السابق، ص29.

2 – تنص الفقرة الثانية من المادة الثانية من القانون 03/06، المؤرخ في 2006/02/20، يتضمن تنظيم مهنة المحضر القضائي على: "... يمتد الإختصاص الإقليمي لكل مكتب إلى دائرة الإختصاص الإقليمي للمجلس القضائي التابع له".

3 – بكوش يحي، المرجع السابق، ص 100.

4 – لمزيد من التفصيل راجع آمحمد كاتي، شروط انعقاد بيع العقار وشروط انتقال ملكيته، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 10، 2000، ص 40 وما يليها.

5 – إن العقود التوثيقية المحررَة بغير اللغة العربية باطلة لمساسها بالنظام العام، راجع في ذلك القرار رقم 408837، المؤرخ في 2008/05/21، صادر عن الغرفة المدنية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2008، ص 121.

- أن تكتب المبالغ والسنة والأشهر ويوم تحرير العقد من ذوي الشأن بالحروف.

- أن يصادق على الإحالات في الهامش أو أسفل الصفحات.

- أن يحدد العقار محل التعامل تحديدا نافيا للجهالة من حيث موقعه ورقمه ومساحته ومعالمه الحدودية.

- أن يتضمن تحديد أصل الملكية.

ثالثا: جزاء الإخلال بشروط المحرر الرسمي: تنص المادة 326 مكرر02 من القانون المدني: "يعتبر العقد غير رسمي بسبب عدم كفاءة أو أهلية الضابط العمومي أو انعدام الشكل، كمحرَر عرفي إذا كان موقعا من قبل الأطراف".

يتَضح من النص أنه إذا اختل شرط من شروط المحرَر الرسمي المذكورة أعلاه، اعتبر باطلا كورقة رسمية ويتحول إلى محرَر عرفي إذا توافرت شروطه، وينبغي التنويه إلى أن بطلان المحرَر كورقة رسمية، لا يعني بطلان التصرف القانوني الذي يثبته، ما لم تكن الكتابة شرط من شروط انعقاد التصرف القانوني.

وعلى ذلك يعتبر المحرَر غير رسمي، إذا صدر من شخص لا يحمل صفة الموظف أو الضابط العمومي أو المكلَف بخدمة عامة، كأن يكون قد تمَ عزله أو وقفه أو نقله من منصبه، وهذا ما أشارت إليه المادة 326 مكرر02 من القانون المدني بعبارة عدم كفاءة الضابط العمومي أو انعدام أهليته، مع العلم أنه ينبغي مراعاة ما استقر عليه القضاء الإداري بخصوص نظرية الموظف الفعلي، إذ يذهب البعض إلى اعتبار أن المحرَر يعتبر صادرا من موظف عام إذا كان هذا الأخير يجهل وقت تحريره أنه عزل أو صار غير مختص[1].

---

[1] - عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، المجلد الثاني، نظرية الإلتزام بوجه عام: الإثبات-آثار الإلتزام، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الثالثة، 2000، ص135.

كما يخرج المحرَر من دائرة الرسمية إذا صدر خـــارج الاختصـــاص النـــوعي أو المحلي للشخص المؤهل بتحريره، أو حرَر بخلاف حالات التنافي التي يحدَدها القـــانون، كأن يتولى الموثق تحرير عقد بوصفه وكيلا عن الأطراف، أو تكون له منفعة شخصـــية من المحرَر ذاته، أو يكون على صلة قرابة بأحد الأطراف المتعاقدين بما يمنعه القانون[1].

ويفقد كذلك صفة المحرَر الرسمي، العقد الذي يكتفي فيه الموثق بتحرير تصريحات الأطراف التي تتضمن اتفاقات لم يعاينها شخصيا، إذ أن العقد لا يكتسب الحجيـــة التـــي أرادها له القانون، إلا استنادا للثقة التي يعطيها القانون لمحرَر العقـــد، بـــالنظر لمعاينتـــه الشخصية للاتفاقات التي تمَ تدوينها بالمحرَر، فإذا انتفت هذه المعاينة فقد المحرَر بالتبعية صفة الرسمية، وعلى هذا الأساس اعتبرت المحكمة العليا مثل هذا العقد بمثابة عقد عرفي أو لفيف بقولها: "أنه من المقرَر قانونا اللفيف هو عقد عرفي يحرَر أمام الموثق يثبت فيـــه تصريحات الأطراف والشهود فقط ... ولما كان من الثابت في قضية الحال أن كلا مـــن العقدين المقدمين للمحكمة عرفيين، فإن قضاة الموضوع بأخذهم اللفيف واعتبـــاره عقـــدا رسميا دون توفر على الشروط المنصوص عليها قانونا خرقوا القانون..."، وقـــد أكـــدت المحكمة العليا نفس الموقف في قرار آخر جاء فيه: "حيث أن العقد المؤرخ... ليس رسميا رغم تحريره من موثق، لأنه اكتفى فيه بقيد اتفاق الأطراف ... لهذا فإن الأمـــر يتعلـــق بمجرد عقد لفيف يعتبر بمثابة عقد عرفي..."[2].

كما يفقد المحرَر صفة الرسمية إذا حرَر بالمخالفة للأشكال التي يستوجبها القـــانون، وقد أشارت المادة 326 مكرر02 إلى انعدام الشكل الذي يقرَره القـــانون كســـبب يفقـــد المحرَر الصبغة الرسمية، غير أنها أوردت عبارة الشكل على سبيل العموم ولـــم تحـــدَد

---

[1] – أحمد ميدي، المرجع السابق، ص 22 وما يليها.

[2] – حمدي باشا عمر، حماية الملكية العقارية الخاصة، المرجع السابق، ص 110-111.

الأشكال التي يترتَب على تخلَفها بطلان المحرَر كورقة رسمية، ولذلك درج الفقه على ضرورة التمييز بين الأشكال الجوهرية التي يكون جزاؤها البطلان والأشكال غير الجوهرية التي لا ترتَب عليها البطلان، وقد اعتبر أن تاريخ العقد واسم الموثق محرَر العقد وأسماء الأطراف المتعاقدة من الأشكال الجوهرية، كما اعتبر أن حضور شهود العدل في العقود الإحتفائية من الإجراءات الجوهرية، وكذلك الحال بالنسبة لحضور المترجم عند الإقتضاء أو المساعد بالنسبة لذي العاهتين، والأمر نفسه بالنسبة لتحرير العقد باللغة العربية، وتوقيع أصحاب الشأن والموثق محرَر العقد، وعلى العكس اعتبر غير جوهري عدم تثبت الموثق من شخصية المتعاقدين عن طريق شهود التعريف، ومجاوزة الوكيل لحدود وكالته[1].

الفرع الثاني: حظر تسجيل العقود العرفية

لقد منع المشرع الجزائري على مفتشي التسجيل اتخاذ أي إجراء لتسجيل العقود العرفية المنصبة على الأملاك و الحقوق العقارية وفق المادة 351 من قانون التسجيل، وهي خطوة قوية غلًقت الباب أمام التصرفات العرفية مهما كان نوعها وألزمت الأطراف المتعاقدة على انتهاج واحترام مبدأ الرسمية، تيسيرا على جهاز العدالة للفصل في المنازعات المتعلقة بالملكية والحقوق العقارية[2]، فضلا عن تمكين الدولة من بسط مراقبتها على السوق العقاري قصد التقليل من المضاربة وتمكين الخزينة العمومية من تحصيل مداخيل مالية كبيرة خصوصا بشأن رسوم التسجيل و الشهر العقاري.

---

[1] – عبد الرزاق السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، المجلد الثاني، نظرية الإلتزام بوجه عام: الإثبات–آثار الإلتزام، منشورات الحلبي الحقوقية، المرجع السابق، ص 136.

[2] – نور الدين رجيمي، المرجع السابق، ص 32. أنظر أيضا حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية، المرجع السابق، ص 97.

الفرع الثالث: قاعدة الأثر الإضافي للشهر (الشهر المسبق)

تنص المادة 88 من المرسوم التنفيذي رقــم 63/76، المتضــمن تأســيس الســجل العقاري على أنه: "لا يمكن القيام بأي إجراء للإشهار في المحافظة العقارية في حالة عدم وجود إشهار مسبق أو مقارن للعقد أو القرار القضائي أو لشهادة الإنتقــال عــن طريــق الوفاة، يثبت حق المتصرف أو صاحب الحق الأخير...".

فقد سنَ المشرع الجزائري قاعدة الأثر الإضافي للشهر أو ما يعرف أيضــا بمبــدأ الشهر المسبق، قصد ضمان استمرارية سلسلة نقل الملكية العقارية وتدعيم فكرة الإئتمــان العقاري[1]، وهي تسهم لاريب في إرساء وجوب شهر المحرَرات والوثائق المتضمنة حق الملكية والحقوق العينية العقارية، وبالتالي ضمان تحصيل إيرادات جبائية لصالح الخزينة العمومية.

أولا: مفهوم قاعدة الأثر الإضافي للشهر: يستشف من نص المادة 88 المنوَه عنها أعلاه، أن قاعدة الشهر المسبق تعني بأنه لا يمكن للمحافظ العقاري أن يقوم بشهر أية وثيقــة أو محرَر ناقل للملكية العقارية، ما لم يكن له أصل ثابت في مجموعة البطاقــات العقاريــة، يثبت حق المتصرف الأخير في العقار، بحيث تنتقل الملكية العقارية بطريقة واضــحة لا لبس فيها، يمكن من خلالها معرفة جميع الملاك السابقين الذين تداولوا على الملكية، ممَــا يحول دون وقوع تصرفات مزدوجة على ذات العقار[2]، فضلا علــى أنــه يحــتَم علــى المتعاقدين احترام ومراعاة قواعد انتقال الملكية العقارية، سيَما المتعلقة منهــا بالإشــهار

---

[1] – محمد بوركي، التوثيق والإشهار العقاري، مجلة الموثق، الغرفة الوطنيــة للمــوثقين، المطبعــة الحديثــة للفنــون المطبعية، الجزائر، العدد 06، 1999، ص29. أنظر أيضا رمول خالد، المحافظة العقارية كآلية للحفظ العقــاري فــي التشريع الجزائري، المرجع السابق، ص 48.

[2] – زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص 219. أنظر أيضا عبد الحميد الشواربي، المرجع الســابق، ص 53.

العقاري، وهو ما من شأنه أن يضمن مستحقات الخزينة العمومية المرتبطة باستيفاء هـذا الإجراء.

ولتجسيد هذه القاعدة على أرض الواقع كان لزاما على المشرع الجزائري أن يـزود المحافظ العقاري بأدوات الرقابة القانونية اللازمة، فخولت له المادة 101 مـن المرسـوم التنفيذي رقم 63/76 سالف الذكر، سلطة مراقبة كل وثيقة تكـون محـل إيـداع لـدى المحافظة العقارية، بهدف التحقَق من احتوائها على مراجع الإجراء السابق، وفـي حالـة غياب أحد البيانات فله الحق في رفض قبول الإيداع[1].

ثانيا: الإستثناءات الواردة على قاعدة الأثر الإضافي للشهر: لا يمكن في واقـع الأمـر إعمال قاعدة الشهر المسبق في جميع الحالات، إذ توجد في بعض الأحيان حالات معينـة، يستعصي على المحافظ العقاري أن يقوم فيها بمقارنة الوثائق محل الإشهار مع المحررات السابق شهرها، وهذا راجع إما لكونها تعتبر كأول إجراء، أو أنها حالات اقتضتها عمليـة التحول من نظام الشهر الشخصي إلى نظام الشهر العيني، وفيمـا يلـي هـذه الحـالات الإستثنائية.

1/ العقود العرفية التي اكتسبت تاريخا ثابتا قبل 1971/01/01: لقد ورد هذا الإستثناء بالمرسوم رقم 210/80 المؤرخ في 1980/09/12[2]، الذي عدَل المرسوم رقم 63/76 المؤرخ في 1976/03/25 المتعلق بتأسيس السجل العقاري[3]، وبموجب ذلـك اكتسـبت

[1] – زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص 219–220.

[2] – الجريدة الرسمية العدد 38 لسنة 1980.

[3] – نصَت المادة 03 من المرسوم 210/80 على ما يلي: (تعدل المادة 89 من المرسوم 63/76 وتتمَم ويستبدل بهـا بما يلي:

المادة 89: لا تطبق القاعدة المدرجة في الفقرة الأولى من المادة 88 أعلاه:

– عندما يكون حق المتصرف أو صاحب الحق الأخير ناتجا عن سند يكتسب تاريخا ثابتا قبل أول مارس 1961).

العقود العرفية ثابتة التاريخ المحرَرة قبل 1961/03/01 صيغتها الشرعية، وأعفيت بالتالي من الإشهار المسبق المفروض بحكم المادة 88 من ذات المرسوم، وقد قامت المحاكم في تلك الفترة بتثبيت صحَة هذه العقود بعد تقديم الأطراف إشهاد من البلدية يثبت أن العقار لا يدخل ضمن صندوق الثورة الزراعية أو في الإحتياطات العقارية للبلدية تمهيدا لشهرها بالمحافظات العقارية المختصة[1].

لكن بموجب المرسوم التنفيذي رقم 123/93، المؤرخ في 1993/05/19[2] المعدَل والمتمَم للمرسوم رقم 63/76 تمَ تمديد فترة 1961/03/01 إلى 1971/01/01 تاريخ سريان قانون التوثيق القديم، الصادر بموجب الأمر رقم 91/70 المؤرخ في 1970/12/15، وبمقتضى ذلك اكتسبت العقود العرفية ثابتة التاريخ المحرَرة قبل 1971/01/01 صيغتها الرسمية، دون حاجة للجوء إلى القضاء لغرض إثباتها كما كان الشأن سابقا، إذ يكفي اللجوء إلى الموثق لتحرير عقد إيداع يتم شهره في المحافظة العقارية المختصة، يكتفي فيه محرَر العقد بذكر التعيين الدقيق للعقار، وكل الأشخاص المذكورين في العقد العرفي من دون استثناء، ونعني بذلك أطراف العقد والشهود، لتسهيل عملية الحفظ العقاري، مع إعفائه من ذكر أصل الملكية، ومبرر تطبيق هذا الاستثناء يرجع في الحقيقة إلى الطابع الإختياري لعملية الشهر العقاري في تلك الفترة[3]، أما العقود العرفية التي ليس لها تاريخ ثابت، فإنه لا يمكن إثبات حجيتها إلا عن طريق الجهات القضائية المختصة، وفقا لما سبق التنويه إليه[4].

---

[1] – حمدي باشا عمر، حماية الملكية العقارية الخاصة، المرجع السابق، ص 20-21.

[2] – المرسوم التنفيذي رقم 123/93، المؤرخ في 1993/05/19، يعدل ويتمَم المرسوم رقم 63/76، المؤرخ في 1976/03/25، المتعلق بتأسيس السجل العقاري، الجريدة الرسمية العدد 34 لسنة 1993.

[3] – زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص 221-222.

[4] – أنظر الصفحة 144 من هذا البحث.

2/ الإجراء الأول في السجل العقاري: تسهيلا لعملية المسح العقاري بالنسبة للعقارات المشغولة من قبل الأفراد دون وثائق رسمية، والتي تكون مجهولة المالك، سمح المشرع الجزائري للمحافظ العقاري بترقيم هذه العقارات باسم الشخص الحائز دون اشتراط توافر قاعدة الشهر المسبق، لأن هذه العقارات ليس لها أصل ثابت بالمحافظة العقارية[1]، وهذا ما يتجلى من نص المادة 89 من المرسوم التنفيذي رقم 63/76: "تستثنى القاعدة المدرجة في الفقرة الأولى من المادة 88 أعلاه:

- عند الإجراء الأولي الخاص بشهر الحقوق العقارية في السجل العقاري..."

3/ إشهار اكتساب الملكية بالتقادم: على الرغم من أن الحيازة واقعة مادية، فهذا لا يعني أنها تستعصي على الشهر، إذ تكمن الوسيلة الفنية لشهر الحيازة المكسبة للمكلية في استصدار حكم قضائي، يكرَس اكتساب الملكية بالتقادم في حالة وجود منازع للحائز.

وفي هذه الحالة فإن عملية الشهر لا تتطلب من الموثق أو القاضي ذكر مراجع أصل الملكية، لأن اكتساب الملكية العقارية في هذه الحالة يعدَ في حد ذاته كإجراء أول بالنسبة للعقار الذي يراد اكتساب ملكيته بالتقادم، لذلك تم إعفاؤه من مبدأ الأثر الإضافي للشهر[2].

4/ شهادة الحيازة: أجاز المشرع الجزائري بموجب المادة 39 من القانون رقم 25/90 المؤرخ في 1990/11/18، المتضمن التوجيه العقاري سالف الذكر، لكل شخص حائز بصفة هادئة، علنية ومستمرة، لا يشوبها انقطاع لمدة سنة كاملة في المناطق التي لم

---

[1] - زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص 222.

[2] - المرجع نفسه، ص 224.

تشملها بعد عملية مسح العقاري ولم تحرر عقودها، أن يحصل على سند حيازي يسمى شهادة الحيازة تخضع لشكليات التسجيل والإشهار العقاري[1].

وقد حدَد المرسوم التنفيذي رقم 254/91، المؤرخ في 1991/07/27، كيفية إعدادها وتسليمها[2]، ولكون أن هذه الشهادة إنَما استحدثت كمرحلة انتقالية قصد تسوية وضعية العقارات التي يفتقر أصحابها إلى سندات في انتظار إتمام عملية المسح العقاري، فهي معفاة من مبدأ الأثر الإضافي للشهر[3].

5/ وثيقة الإشهاد المكتوب للملك الوقفي: تطبيقا لأحكام المادة 08 من القانون رقم 10/91، المؤرخ في 1991/04/27 المتضمن قانون الأوقاف المعدَل والمتمَم المنوَه عنه سلفا، صدر المرسوم التنفيذي رقم 336/2000، المؤرخ في 2000/10/26، المتضمن إحداث وثيقة الإشهاد المكتوب لإثبات الملك الوقفي وتحديد شروط وكيفيات إصدارها وتسليمها[4].

تخضع هذه الوثيقة لعملية التسجيل والإشهار العقاري، حسب المادة 06 من المرسوم المنوَه عنه، وهي تعدَ كإجراء أولي لذا أعفيت من مبدأ الإشهار المسبق[5].

---

[1] – حمدي باشا عمر، محررات شهر الحيازة، (عقد الشهرة–شهادة الحيازة)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004، 113.

[2] – الجريدة الرسمية العدد 36 لسنة 1991.

[3] – مجيد خلفوني، نظام الشهر العقاري في القانون الجزائري، المرجع السابق، ص 96.

[4] – الجريدة الرسمية العدد 64 لسنة 2000.

[5] – زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المرجع السابق، ص 226.

ملخص الباب الأول:

يضم التشريع الجبائي الجزائري جملة من الضرائب والرسوم العقارية المفروضة على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها، فضلا عن التصرفات والوقائع المنصبَة على الملكية والحقوق العقارية، حين تنتقل من السلف إلى الخلف.

فقد فرض المشرع الجزائري الضريبة على الملكية العقارية كرأس مال على أن تدفع من الدخل الحكمي المتأتي منها والمقدَر سلفا بموجب القانون، ويشمل ذلك الضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، كما فرض الضريبة على الدخل الفعلي المتحقَق من الملكية العقارية كما هو الحال بشأن الضريبة على تأجير الملكية العقارية.

تتميَز الضرائب على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها بعدَة خصائص عمَا سواها من الضرائب، ومن أهمَها أنها تستند بشكل أساسي على الدخل العقاري الفعلي كما الحكمي أكثر من العقارات ذاتها كرأس مال، وهو ما يجعلها بهذه الصورة تمس بحق الملكية العقارية الخاصة المنصبَة على المسكن الخاص، بالنظر إلى أن المسكن الخاص يعد رأس مال ثابت لا يدرَ أي دخل، وأن فرض الضريبة عليه بصورة دورية مستمرَة، يفضي حتما إلى الإنتقاص من الوعاء الضريبي تدريجيا مع مرور الزمن، بما يمس بحق الملكية العقارية الخاصة المضمون بموجب الدستور.

فضلا عمَا سبق، فقد فرض المشرع أيضا رسوما لصالح الخزينة العمومية، يرتبط استحقاقها بانتقال الملكية والحقوق العقارية من شخص لآخر، تتمثَل في حقوق التسجيل ورسوم الإشهار العقاري، وهي ترتبط بشكل وثيق بضرورة استيفاء الشكل الرسمي في المعاملات العقارية، غير أن استفحال ظاهرة التعامل العرفي وانتشارها في المجتمع الجزائري يؤثر بشكل كبير على الإيرادات الجبائية العقارية المتأتية منها، وهو ما حذى

بالمشرع إلى وضع عدَة مبادئ وقواعد قانونية، تتوخى تكريس جباية مستحقات الخزينة العمومية من الرسوم المرتبطة بانتقال الملكية والحقوق العقارية، تتجلى أهمَها في فرض مبدأ الشكلية الرسمية في المعاملات العقارية، ومنع مفتشي التسجيل من اتخاذ أي إجراء لتسجيل العقود العرفية، المنصبة على الأملاك والحقوق العقارية، فضلا عن منع إشهار أيَة وثيقة أو محرَر في المحافظة العقارية ما لم يكن له أصل ثابت في مجموعة البطاقات العقارية وهو ما يعرف بالشهر المسبق.

الباب الثاني: النطاق الإجرائي للجباية العقارية

لا يحتاج المرء في حقيقة الأمر أن يستغرق في التفكير، لكي يتبيَن له مدى ارتباط تحقيق الهدف المتوخى من فرض الضرائب والرسوم العقارية المختلفة، بولوج إيراداتها فعلا إلى الخزينة العمومية، ولا يتم ذلك إلا من خلال قيام إدارة الضرائب بربط هذه الضرائب والرسوم العقارية بالمكلَفين بها، ثم العمل على تحصيلها وفق الأطر والإجراءات المحدَدة قانونا وفي ظل الضمانات التي كفلها القانون أيضا لتحقيق هذا الغرض.

بيد أنه قد ينشأ بمناسبة تحديد وعاء الضرائب والرسوم العقارية أو أثناء تحصيلها نزاعا بين المكلَفين بها وإدارة الضرائب، ولمَا كانت هذه الأخيرة تتمتع بامتيازات السلطة العامة، فإن ذلك يجعلها في الغالب في موضع المدعى عليه، بحكم كونها لا تحتاج إلى حكم قضائي من أجل تحديد وعاء الضريبة أو الرسم العقاري أو من أجل التنفيذ الجبري على المكلَف، وقد اهتم المشرع الجزائري بتنظيم الإجراءات المتعلقة بالمنازعات الجبائية التي تثور بين إدارة الضرائب والمكلَفين، حينما تباشر إدارة الضرائب اختصاصها كسلطة ضريبية في فرض الضرائب والرسوم العقارية أو تحصيلها، وذلك ضمن التشريعات الجبائية ذات الصلة، سيَما قانون الإجراءات الجبائية وقانون التسجيل وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

تبعا لذلك نقسَم هذا الباب إلى فصلين، نبحث في الأول ربط الضرائب والرسوم العقارية بالمكلَفين بها، في حين نتطرَق إلى المنازعات الجبائية الناشئة عن فرض الضرائب والرسوم العقارية وتحصيلها ضمن الفصل الثاني.

الفصل الأول: ربط الضرائب والرسوم العقارية بالمكلَفين بها

لم يغفل المشرع الجزائري تحديد المكلَفين بالضرائب والرسوم العقارية حين فرضه لها، بل حدَد أيضا حقوقهم والتزاماتهم على نحو دقيق وبشكل جلي، بما يزيل الشبهة والغموض ويضفي الشفافية التامة على العلاقة بين المكلَفين وإدارة الضرائب، وهو ما يسهم في تسهيل مهمَة إدارة الضرائب في تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية لصالح الخزينة العمومية.

وتعمل إدارة الضرائب على جباية الضرائب والرسوم العقارية المختلفة من المكلَفين بها، وفق الإجراءات القانونية المقرَرة بشأن تحصيل مستحقات الخزينة العمومية من الإيرادات الجبائية، مع مراعاة تلك الخاصة منها بالضرائب والرسوم العقارية، ولأجل ضمان تحصيل هذه الإيرادات الجبائية حرص المشرع على سنَ ما يكفل تحقيق ذلك من الضمانات القانونية.

بناء على ذلك، نقسَم هذا الفصل إلى مبحثين، نسعى في الأول منه إلى تحديد المكلَف الجبائي بالضريبة والرسم العقاري، فضلا عن بيان مركزه القانوني، في حين نتطرق في المبحث الثاني إلى طرق تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية والضمانات التي قرَرها المشرع لأجل ذلك.

المبحث الأول: المكلف الجبائي بالضريبة والرسم العقاري

يرتبط وصف المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري بالشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يفرض عليه القانون التزامات ضريبية متعدَدة، ويقرَر له حقوقا وضمانات مختلفة، في مقابل السلطات والصلاحيات الواسعة التي تتمتَع بها الإدارة الضريبية.

وعليه نقسَم هذا المبحث إلى مطلبين، نتطرق في الأول إلى مفهوم المكلَف الجبائي بالضريبة والرسم العقاري، على أن نبيَن مركزه القانوني في المطلب الثاني.

المطلب الأول: مفهوم المكلف الجبائي بالضريبة والرسم العقاري

على الرغم من خلو التشريع الجبائي الجزائري من تعريف للمكلَف بالضريبة والرسم العقاري، فإن المشرع قد حرص على تحديده تحديدا دقيقا حتى لا تتوسَع إدارة الضرائب في إخضاع الأشخاص للضرائب من تلقاء نفسها، وليتولَد في الوقت ذاته اليقين الكافي لدى المكلَفين بأنهم هم المقصودون في الأساس بأحكام التشريع الجبائي دون غيرهم، بما يدفعهم إلى الإقبال على دفع الضرائب والرسوم العقارية عن بيَنة من أمرهم ورضاء منهم.

الفرع الأول: تعريف المكلف الجبائي بالضريبة والرسم العقاري

لم يعرَف المشرع الجزائري المكلَف الجبائي بدفع الضريبة أو الرسم العقاري بمقتضى نص صريح، ولا يشكَل هذا في الحقيقة نقصا أو عوارا في التشريع الضريبي، طالما أن المشرع قد استدرك ذلك بتحديد الشخص الملزم بدفع الضريبة والرسم العقاري، بما يمكن معه وضع تعريف له.

إنَه بالرجوع إلى الفقه القانوني نجد العديد من التعريفات للمكلَف الجبائي، فعرَفه البعض بأنه الشخص الذي يسهم في تمويل الأعباء العامة، وهو الذي يحدَده المشرع الضريبي كمدين بالضريبة[1]، كما عرَف أيضا وفي ذات السياق بأنه الشخص المدين بالضريبة الملتزم بآدائها للإدارة الضريبية الذي تتخذ في مواجهته كافة الإجراءات المتعلَقة بربط الضريبة والإخطار بها وتحصيلها[2]، لكن هذين التعريفين اكتفيا بحسبان المكلَف هو من حدَده المشرع كمدين بالضريبة، الذي تباشر إدارة الضرائب ربط الضريبة وتحصيلها منه، دونما اعتبار لطبيعة دخل المكلَف ولا ظروفه الشخصية[3].

ويعرَف البعض الآخر المكلَف الجبائي بأنه كل شخص يحصل على إيراد يزيد على حد الإعفاء المقرَر لمقابلة حاجات المعيشة، مضافا إليه الخصم المسموح به للأعباء العائلية عند الإقتضاء[4]، كما عرَف في السياق ذاته بأنه الشخص الذي يتحصَل على دخل يدرَه العقار، فتتوافر لديه القدرة المالية التي أراد المشرع إخضاعها للضريبة، فيصبح هذا الشخص هو الملتزم بالضريبة[5]، غير أن هذين التعريفين لم يبيَنا فيما إذا كان المكلَف مالكا لمصدر الإيراد من عدمه، كأن يكون مالكا لحق الإنتفاع فقط، سيَما حين يتعلَق الأمر بالضرائب العقارية[6].

---

[1] - رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1991، ص 10.

[2] - سيد طه بدوي، الضريبة العقارية بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2010، ص 88.

[3] - محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 185.

[4] - المرجع نفسه، ص 185.

[5] - ناجي محمد سعد، المرجع السابق، ص 260.

[6] - محفوظ برحماني، المرجع السابق، 186-187.

وقد عرَف البعض الآخر المكلَف بالضريبة العقارية بأنـه الشـخص الـذي تـربط الضريبة باسمه عن إيراد يغله من العقار الخاضع للضريبة[1]، كما عرَف بأنـه صـاحب الدخل الذي يغلَه العقار الخاضع للضريبة، سواء كان شخصا طبيعيا أم معنويا، مواطنا أم أجنبيا، مقيم داخل الوطن أو خارجه، وهو المالك عادة[2]، وعَرف أيضا بأنه المستفيد من إيراد العقار وهو المالك الذي يظل مسؤولا عن آداء الضريبة العقارية قبل الإدارة الجبائية في حدود علاقته بها[3]، لكن هذه التعريفات افتقدت للدقَة في تعريف المكلَـف بالضـريبة والرسم العقاري، فإن كانت تنطبق بالمعنى الذي وردت به على المكلَف بالضرائب علـى دخل الملكية العقارية، فهي قد أغفلت الرسوم المفروضة على انتقال الملكيـة العقاريـة، فضلا عن أن بعضها حصر المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري في شخص المالك، بيـد أنه قد يكون المنتفع في بعض الحالات.

ترتيبا على ما سبق، يمكن أن نعرَف المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري بأنه كـل شخص طبيعي أو معنوي يكلَف قانونا بدفع الضريبة أو الرسـم العقـاري الـذي يكـون مصدره الملكية العقارية والدخل المتأتي منها أو التصرَف فيها.

---

1 – محمد جمال الذنيبات، المرجع السابق، ص 116-117.

2– عبد الهادي مقبل، المرجع السابق، 187.

3 – ناجي محمد سعد، المرجع السابق، 259-260.

الفرع الثاني: تحديد المكلف الجبائي بالضريبة والرسم العقاري

حدَد المشرع الجزائري المكلَف الجبائي في المجال العقــاري ضــمن التشــريعات الجبائية ذات الصلة، سيَما قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل.

أولا: الضرائب على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها: يــرتبط فــرض الضــرائب العقارية، وفق المواد 42 و248 و261 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلــة، بالملكية العقارية والدخل المتأتي منها، ممَا يتعين أن يكون للمكلَف علاقة بالعقار أو الدخل العقاري خلال السنة التي كلَف فيها بالضريبة، وصاحب الدخل هو مالك العقار عادة، غير أن البحث عن المالك قد يدق في أحوال عدَة، كما لو كان للشخص حق انتفاع على العقار أو مستأجرا له أو دائن مرتهن أو قام الشخص بالبناء على أرض استأجرها مــن غيــره، باعتبار أنه يثبت لهؤلاء الأشخاص استغلال العقار ويستفيدون من الدخل الذي يدرَه، فمن يتحمل عبء الضريبة وقتئذ؟

1/ حالة المكلف المالك للعقار: في الحالة التي يكون فيها الشخص مالكا للعقــار، وهــو الأصل في التكليف بالضريبة والرسم العقاري، إذ يجتمع في يده ملكيــة الرقبــة وحــق الانتفاع، فيكون وحده المسؤول عن التكاليف والأعباء التي تفرض على العقار[1]، وينبني على ذلك أن يتعين على إدارة الضرائب وضع التكليف باسم مالك العقار، بعــد فحــص المستندات التي تثبت ملكيته للعقار وفقا لما تراه كافيا لثبوت صــفته كمكلَــف بالضــريبة والرسم العقاري، دون أن يؤثر ذلك بصفة قاطعة على ملكية هذا العقــار و ثبوتهــا، لأن إدارة الضرائب وهي الجهة المختصة قانونا بربط وتحصيل الإيــرادات الجبائيــة، تقــوم

---

[1] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 188.أنظر أيضا
Yves BLAISE et Alexandre BRISSIER, Op.cit, p 13.

بتحديد المكلَف بأداء الضريبة والرسم العقاري لاقتضائها منه، دون أن تكون جهة فصل في ملكية العقار[1]، كما أن أسباب كسب الملكية العقارية واردة على سبيل الحصر، وليس من بينها قيد اسم الشخص في السجلات التي تعدَها إدارة الضرائب بهدف جباية الضرائب والرسوم العقارية، فهذا القيد لا يعدو أن يكون قرينة بسيطة على الملكية قابلة لإثبات العكس[2].

وقد ألزم المشرع الجزائري المؤجر في عقد الإيجار بسداد الضريبة على العين المؤجرة المملوكة له، حسب الفقرة الرابعة من المادة 479 من القانون المدني[3]، كما يظهر ذلك أيضا من مضمون نص المادة 42-3 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، حين أجاز المشرع للمؤجر أن يطلب في حالة الفسخ المسبق للعقد، استرداد الضريبة المتصلة بالمرحلة المتبقية في السريان، شريطة تبرير استرجاع المستأجر لمبلغ الإيجار المحصَل عليه للمرحلة المتبقية من العقد.

وتقع مسؤولية سداد الضريبة على المؤجر مالك العين المؤجرة حتى ولو نص عقد الإيجار على أن يتحمل المستأجر عبء الضريبة، إذ يظل مالك العقار هو المسؤول الأصلي عنها أمام إدارة الضرائب[4]، ذلك أن المسؤول عن الضريبة والرسم العقاري تحدده القوانين الجبائية ذات الصلة، والتي يجب الإلتزام بها دون الإعتداد بنصوص وردت ضمن عقود خاصة يبرمها المالك والمستأجر، حيث تعتبر إدارة الضرائب من

[1] – ناجي محمد سعد، المرجع السابق، ص 261.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 188-189.

[3] – تنص المادة 479 فقرة 4 من القانون المدني الجزائري على أن: "يتحمَل المؤجر الرسوم والضرائب وغيرها من التكاليف المثقلة للعين المؤجرة".

[4] – وجدي شفيق فرج، الموسوعة العلمية الشاملة في الضرائب العقارية، المجلد الأول، دار القضاء للإصدارات القانونية، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص 634.

الغير إزاء هذه العقود، فهي لا تلتزم بها، كما لا ترقى هذه العقود إلى الحد الذي يغيَر من نصوص القانون، وتبقى لهذه العقود آثارها الملزمة بالنسبة لطرفيها فقط، فإذا دفع المالك الضريبة رغم اشتمال العقد على بند يلزم المستأجر بها، كان للمالك أن يرجع على المستأجر للحصول على مبلغها الذي أدَاه للخزينة العامة[1].

ولقد قرَر المشرع الجزائري في بعض الحالات، التضامن في دفع الضريبة والرسم العقاري بين عدَة أشخاص تكون لهم علاقة بالعقار محل فرض الضريبة، من أجل ضمان استيفاء حقوق الخزينة العمومية، فالورثة للعقار ملزمون بالتضامن فيما بينهم بدفع الضريبة المستحقَة على عقار مورثهم لكي تنتقل إليهم الملكية غير مثقلة بدين الضريبة[2]، ومن ثمَة يجوز لإدارة الضرائب مطالبة الورثة مجتمعين أو منفردين بكامل دين الضريبة المستحقة على مورثهم، ولكن يكون الوارث ملزما بالضريبة في حدود ما آل إليه من التركة[3].

كما يكون مالكي العقار المبني ملكية مشتركة مسؤولين بالتضامن عن دفع الضريبة عن الأجزاء المشتركة في المبنى، بينما تؤسَس الضريبة العقارية باسم كل مالك بالنسبة

---

[1] – رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية في التشريع المقارن والمصري، دار الكتب، مصر، الطبعة الأولى، 2010، ص 130. أنظر أيضا عبد الناصر عبد الله أبوسمهدانة وحسين إبراهيم خليل، شرح قانون الضريبة العقارية، مزوَد بآراء الفقه وأحدث الأحكام القضائية، المركز القومي للإصدارات القانونية، مصر، الطبعة الأولى، 2014، ص 52.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص189.

[3] – حاتم عويس، الموسوعة الفريدة في شرح أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008 ولائحته التنفيذية، دراسة تأصيلية فقهية وعلمية، المكتبة الدولية للإصدارات القانونية والمكتبة العالمية للإصدارات القانونية، مصر، 2012/2011، ص 195.

للحصَة المفرزة الخاصة به[1]، حسب المادة 261-ك من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، كذلك يكون المالك متضامنا مع المنتفع أو المستأجر حسب الحالة في دفع رسم رفع القمامات المنزلية، وفق المادة 263 مكرر من القانون ذاته.

وعلى أيَة حال، يظل مالك العقار الذي ربطت الضريبة باسمه مسؤولا عنها طوال السنة، طالما ثبتت ملكيته للعقار عند تاريخ أول جانفي من سنة فرضها، ولا تربط من حيث الأصل باسم المالك الجديد إلا بداية من السنة التالية[2]، فإذا قرَر المالك نقل ملكيته إلى غيره، تعيَن عليه حينئذ إعلام إدارة الضرائب، حسب المادة 261-م من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، من أجل معاينة نقل الملكية عن طريق المستندات المقدمة لها[3]، فإذا لم يتم ذلك ظلَ المالك القديم خاضعا لجدول الضرائب، ويمكن لإدارة الضرائب مطالبته هو أو ورثته بدفع الضريبة العقارية، ماعدا حالة الطعن ضد المالك الجديد، من خلال شكوى من المالك أو الشخص الذي أخطأت إدارة الضرائب في ربط الضريبة باسمه، وإذا وقعت منازعة بشأن حق الملكية، تؤجَل إدارة الضرائب قرار نقل

---

1 - يكون المالك في الملكية المشتركة ملزما بالضرائب العقارية المفروضة عليها، وهو ما تقرَره معظم التشريعات الجبائية، أنظر Cyril SABATIE, Copropriété, Editions Delmas, Paris, 21éme édition, 2011/2012, p 13.

2 - موريس صادق، منازعات الضرائب العقارية، المكتبة القانونية، مصر، 1994، ص 36. أنظر أيضا عبد الفتاح مراد، الضريبة على العقارات المبنية، دار الكتب والوثائق المصرية، مصر، دون تاريخ نشر، ص 91-92.

3 - من أجل معاينة نقل الملكية في جداول الضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، ينبغي على الموثقين كما كتاب الضبط أن يودعوا في مكتب التسجيل مستخرجا موجزا عن العقود والأحكام والقرارات القضائية التي تتضمن نقل ملكية عقارية بأية صفة كانت، ويتم إعداد المستخرجات المذكورة في أوراق تقدمها إدارة الضرائب مجانا. أنظر الفقرة الثانية من المادة 261-م من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حصة الضريبة إلى أن يفصل في النزاع قضاء أو اتفاقا حسب المادتين 261-ض و261-ف من القانون نفسه[1].

ومهما يكن من الأمر، يسري مفعول قرار المدير الولائي للضرائب وحكم المحكمة الإدارية المختصة الذي يقضي بنقل الحصة الضريبية، سواء بالنسبة للسنة المتعلقة بها كما السنوات التي تليها، إلى أن تتم التصحيحات الضرورية في جدول الضرائب، حسب المادة 261-ش من ذات القانون.

2/ حالة المكلَف غير المالك للعقار: قد يكون العقار مثقلا بحق انتفاع أو مؤجرا أو مرهونا، أو مستغلا من الغير في إطار رخصة أو حق امتياز لشغل الأملاك العامة، كما قد يكون مستغلا من دون سند، فعلى من يقع الالتزام بدفع الضريبة العقارية؟

من المعلوم أن الإنتفاع حق عيني يخول صاحبه استعمال شيء مملوك للغير واستغلاله وينتهي بموت المنتفع، ومن ثمَة يكون للمنتفع أن يؤجر العين لأن الإيجار هو الوسيلة الطبيعية للاستغلال طوال مدَة الإنتفاع باعتباره حق مؤقت، وحين يستعمل صاحب حق الإنتفاع سلطته في التأجير فهو يستعمل حقا أصيلا له في الإنتفاع وليس نائبا عن غيره، بخلاف مالك حق السكنى ومالك حق الإستعمال فلا يجوز لأي منهما أن يؤجَر حقه، لأن هذا الحق مقصور على شخصه[2].

---

[1] - المادة 261-ف من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المادة 17 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 المنوَه عنه سلفا.

[2] - عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء التاسع، أسباب كسب الملكية مع الحقوق العينية الأصلية المتفرعة عن الملكية (حق الإنتفاع وحق الإرتفاق)، المرجع السابق، ص 1222.

وعليه يكون للمنتفع علاقة مباشرة بالعقار المنتفع به، من خلال السيطرة عليه والانتفاع بما يحققه من دخل طوال فترة عقد الإنتفاع، ممَا يتطلب عدالة إلزامه بدفع الضريبة، وهو في الحقيقة ما قرَره المشرع الجزائري بمقتضى المادة 261-ي من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

ويختلف صاحب الحق العيني بالإنتفاع عن المستأجر الذي يتقرَر له حق شخصي بالإنتفاع، في أن المستأجر ليس له سوى أن ينتفع بشخصه بالعقار طوال مدَة الإيجار وبالصورة التي تحدَدها العلاقة التأجيرية، دون أن تكون له حرية الإنتفاع أو الإستغلال التي تثبت لصاحب الحق العيني بالإنتفاع، ومن ثمَة ألزم المشرع الجزائري المؤجر في عقد الإيجار بسداد الضريبة على العين المؤجرة المملوكة له كما سبق أن رأينا.

غير أن الوضع خلاف ذلك حينما يتعلق الأمر بإيجار حكري، ومن مقتضى عقد الحكر أن يكون للمحتكر فضلا عن التصرف في حق الحكر بجميع أنواع التصرفات، حق الانتفاع بالأرض المحتكرة وإقامة ما يشاء من المباني عليها، وملكية ما يحدثه في المباني زيادة وتعديلا ملكا تاما، وينتقل معه هذا الحق إلى خلفه العام أو الخاص[1]، كما أنه يعطي للمحتكر الحق في حيازة العقار المحتكر والإنتفاع به دون غيره بكافة وجوه الإنتفاع، ما لم يرتَب هو لغيره حقا يجيز له الحيازة والإنتفاع، طيلة الفترة التي يظل فيها الحكر قائما[2].

---

[1] – عبد الحفيظ بن عبيدة، المرجع السابق، ص 49.

[2] – رمضان صديق، المرجع السابق، ص 135.

ومن ثمَة فإنه يقوم إلى جانب حق الرقبة الذي هو للمحكر حـــق المنفعـــة المطلـــق للمحتكر، ويستتبع ذلك أن يكون لهذا الأخير رفع دعاوى الملكية واسترداد العقار المحتكر ممَن يغتصبه[1]، ممَا يجعل المحتكر مكلَفا بدفع الضريبة على العقار خـــلال مـــدَة عقـــد الحكر، وهو ما أقرَه المشرع الجزائري بموجب المادة 261-و مـــن قـــانون الضـــرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

فضلا عمَا سبق، يكون مالك المبنى المقام على أرض استأجرها من غيره مســؤولا اتجاه إدارة الضرائب عن دفع الضريبة العقارية، حسب المادة 261-ي المنوه عنها، أيَـــا كان نوع الإستغلال أو الإستعمال لهذا المبنى، سواء كان مخصَصا للسكن أو غيره وسواء كان عقارا مبنيا أو في حكم العقار المبني[2]، فإذا آل البناء لمالك الأرض في نهاية عقـــد الإيجار ربطت الضريبة باسمه بداية من السنة التالية لأنه أصبح مالكا للعقار المبنـــي[3]، كما يكون المستأجر للسكن العمومي الإيجاري التابع للقطاع العام ملزما بسداد الضـــريبة العقارية، بينما يلزم المستفيد بالنسبة للسكن بصيغة البيع بالإيجار بسداد الضريبة العقارية، حسب المادة 261-ط من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[4].

ويحق للدائن المرتهن رهن حيازة أن يؤجر العين المرهونة، لأن الإيجار في حالتـــه وسيلة مألوفة للاستغلال، ويتقرَر حقَه في الإيجار بموجب الحق الأصيل لهذا الدائن فـــي الإستغلال شأنه في ذلك شأن المنتفع، لأنه لا يؤجر العين بموجب حق الإدارة نائبـــا عـــن

---

1 - رمضان صديق، المرجع السابق، ص 135.

2 - ناجي محمد سعد، المرجع السابق، ص 260.

3 - موريس صادق، المرجع السابق، ص 36. أنظر أيضا عبد الفتاح مراد، المرجع السابق، ص 92.

4 - المادة 261-ط من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المادة 16 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 المنوَه عنه سلفا.

الراهن، بخلاف الحال بالنسبة للدائن المرتهن رهنا رسميا للعقار فلا يثبت له حق الإنتفاع بالعقار ولا بحيازته، فلا يجوز له إيجاره، وبالتالي يحق لإدارة الضرائب مطالبة الدائن المرتهن رهنا حيازيا بالضريبة العقارية كما تطالب المالك سواء بسواء[1].

أما في حالة ما إذا كان العقار مستغلا بموجب رخصة أو حق امتياز لشغل الأملاك العامة، فحينها يقع عبء سداد الضريبة العقارية على المستفيد من الترخيص أو صاحب حق الإمتياز، على أنه وفي جميع الحالات التي يكون فيها العقار مستغلا دون سند، وهي الحالات التي يكشف الواقع على أنها كثيرة ومنتشرة على نطاق واسع، فالعديد من الملكيات العقارية يحوزها أصحابها بغير سندات قانونية أو بسندات غير معتد بها قانونا مثلما هو الحال بالنسبة للسندات العرفية، ففي هاته الحالات يتعيَن على شاغل الملكية العقارية السعي لدفع الضريبة العقارية، حسب المادة 261-ط المنوَه عنها أعلاه، وهو ما يفيد بشكل جلي اتجاه إرادة المشرع إلى جباية الملكية العقارية بصرف النظر عن المركز القانوني للمكلَف مالكا كان أو غير ذلك.

ثانيا: الرسوم على انتقال الملكية العقارية: تشمل الرسوم على انتقال الملكية العقارية رسوم التسجيل والإشهار العقاري، وقد حدَد المشرع المكلَف الذي يلتزم بدفعها لصالح الخزينة العمومية، وهو ما نبيَنه على النحو الموالي:

1/ رسوم التسجيل: تستحق رسوم التسجيل عن التصرفات والوقائع المنصبَة على الملكية والحقوق العقارية، سواء تمَت بين الأشخاص بعوض أو من غير عوض[2].

---

[1] - رمضان صديق، المرجع السابق، ص 132.

[2] - Jean SCHMIDT, Op.cit, 45.

أ- حالة نقل الملكية العقارية بعوض: لقد قرَر المشرع الجزائري بموجب المادة 91 من قانون التسجيل[1]، بأن يتحمَل المتعاقدين (أطراف العقد) الرسوم المفروضة على العقــود المتضمنة نقل الملكية العقارية أو جزء منها بالتضامن فيما بينهم، ويتعيَن علــيهم حينهــا إجراء توزيع عادل ومنصف.

غير أن تحمَل هذه الرسوم وتوزيعها لا يعتبر من النظام العام، إذ يجوز للأطــراف المتعاقدة الإتفاق على توزيع هذه الرسوم بينهم بالطريقة التي يرتضــونها[2]، المهــمَ فــي الأمر أن تحصل إدارة الضرائب على الرسوم المستحقة للخزينة العمومية كاملة، بالرجوع على أيَ منهم بصرف النظر عن الاتفاق المبرم بينهم.

ب/ حالة نقل الملكية العقارية دون عوض: إن نقل الملكية مجانا، يمكــن أن ينــتج عــن الوفاة كالميراث والوصية كما يمكن أن يتم بين الأحياء في شكل هبة كما سبق أن رأينــا، ويخضع عقد الهبة لذات الحكم الوارد بنص المادة 91 من قانون التسجيل، المنــوَه عنهــا أعلاه، لشمول حكمها جميع العقود المتضمنة نقل الملكية العقارية أو جزء منها، وبالتــالي يكون كل من الواهب والموهوب له متضامنين في دفع رسوم نقل الملكية العقاريــة عــن طريق الهبة.

أما بالنسبة للميراث والوصيَة، فقد ألزم المشرع الجزائري أيضا الورثة أو الموصى لهم بدفع رسوم نقل الملكية عن طريق الوفاة بالتضامن فيما بينهم، حسب المادة 85 مــن

---

[1] – المادة 91 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 30 من قانون المالية لسنة 1994 المنوَه عنه سلفا، والمادة 05 من المرسوم التشريعي 08/94، المؤرخ في 1994/05/26، يتضمَن قانون المالية التكميلي لســنة 1994، الجريــدة الرسمية العدد 33 لسنة 1994.

[2]– لعروم مصطفى، مصاريف الكتابة عند الموثق وكيفية توزيعها، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، الجزائــر، العدد 09، 2000، ص 10.

قانون التسجيل، ومن شأن ذلك أن يضمن حق الخزينة في مواجهة الورثة، بحيث يمكن لإدارة الضرائب الرجوع على أحد الورثة غير المعفى من دفع الضرائب والرسوم لتحصيل حقوق الخزينة العمومية، وعلى هذا الأخير أن يرجع على باقي الورثة كل حسب حصتَه في الميراث[1].

2/ رسوم الإشهار العقاري: يتعيَن على المستفيد من الإشهار أن يدفع رسوم الإشهار العقاري، حسب الفقرة الأولى من المادة 353-10 من قانون التسجيل[2]، على أنه وفقا للفقرة الثانية من المادة ذاتها يقع عبء دفع الرسم على المستفيد من قرض الضمان في مجال قيد الرهون القانونية أو الاتفاقية أو حقوق التخصيص الرهني وتحديدها، فضلا عن كتابات الاستبدال والتخفيض والشطب الكلي أو الجزئي التي تدوَن على هامش القيود الموجودة.

في هذا السياق يبدو من المفيد التنويه إلى الدور الجوهري الذي يؤديه الموثق في تحصيل الرسوم المرتبطة بانتقال الملكية والحقوق العقارية من المتعاقدين لصالح الخزينة العمومية، إذ يكشف الواقع العملي عن قيام الموثق بتلقي المبالغ المستحقة للخزينة العمومية من المتعاقدين الملزمين بتسديدها، ويودعها بحساب المكتب المفتوح بالخزينة العمومية[3]، حيث يدفع الموثق رسوم التسجيل لإدارة الضرائب وقت تسجيل العقد

---

[1] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 188.

[2] – المادة 353-10 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 10 من قانون المالية لسنة 2004 سالف الذكر.

[3] – تنص المادة 40 من القانون رقم 02/06، المؤرخ في 2006/02/20، المتضمَن تنظيم مهنة الموثق على أن: "يقوم الموثق بتحصيل كل الحقوق والرسوم لحساب الخزينة العمومية من طرف الملزمين بتسديدها بمناسبة تحرير العقود، ويدفع مباشرة لقباضات الضرائب المبالغ الواجبة على الأطراف بفعل الضريبة، ويخضع في ذلك للمصالح المختصة في الدولة وفقا للتشريع المعمول به.

وينبغي على الموثق زيادة على ذلك، فتح حساب ودائع لدى الخزينة العمومية تودع فيه المبالغ التي يحوزها".

بمصلحة التسجيل والطابع، عبر سحب شيك من حساب المكتب بمبلغ الرسم المحدَد قانونا، كما يقوم بالأمر ذاته بالنسبة لرسوم الإشهار العقاري بسحب شيك من حساب المكتب إلى المحافظة العقارية، التي يتبع لها العقار محل العقد حين قيامه بإجراءات شهره[1]، ومن أجل ذلك ألزم المشرع الجزائري بمقتضى المادة 256-1 من قانون التسجيل الأطراف المتعاقدة على دفع خمس ثمن نقل الملكية والحقوق العقارية بين يدي الموثق[2]، الذي لا يمكنه التخلي عن الأموال المستلمة إلا بعد ضمان استيفاء الخزينة العمومية لمستحقاتها، إذ يبادر الموثق إلى إشعار المدير الولائي للضرائب عن طريق طلب الحالة المالية للمتصرف في العقار، ويتعيَن على إدارة الضرائب الرد على طلب الموثق خلال أجل 30 يوما من تاريخ إيداعه لديها، فإذا لم يتم ذلك فإنه يمكن للموثق حينها التخلي عن الأموال المودعة في حساباته بدفعها للبائع، وفق المادة 256-3 من قانون التسجيل.

---

1 – حمان بكاي، العقد التوثيقي الإجراءات والمراحل التي يمر بها، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 11، 2004، ص 33.

2 – لا يترتب على عدم دفع الحصَة المقرَرة من ثمن البيع بين يدي الموثق، بطلان العقد التوثيقي الموقَع من الطرفين، ويتحمَل الموثق محررَ العقد المسؤولية خاصة فيما تتعلَق بالضرائب والرسوم المستحقة لفائدة الدولة التي تقع على عاتقه. راجع في ذلك قرار رقم 654448، مؤرخ في 2001/05/19، صادر عن الغرفة المدنية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2011، ص 135-136.

المطلب الثاني: المركز القانوني للمكلف بالضريبة والرسم العقاري

إن العلاقة بين المكلَف بالضريبة والرسم العقاري وإدارة الضـــرائب لهـــي علاقـــة حتمية لا مناص منها[1]، ولمَا كانت مصلحة الطرفين تبدو في الظاهر متعارضة، إذ يخيَل للمكلَف أن إدارة الضرائب ما تنفك تعكف على جباية أمواله بالقسر والإكراه دونما مقابل لذلك، في حين ترى إدارة الضرائب أنَ ما تقوم به إنَما هو تجسيد لسياسة ماليـــة مقـــرَرَة قانونا تبتغي تحقيق النفع العام، فإن المشرع الجزائري على غرار التشريعات المقارنة، قد حرص على تحديد حقوق والتزامات المكلَفين ضمن التشريعات الجبائية المختلفـــة، بمـــا يسهم في ترسيخ الثقة بين المكلَف وإدارة الضرائب.

ويبدو من المفيد قبل التطرق إلى حقوق والتزامـــات المكلَـــف بالضـــريبة والرســـم العقاري، استجلاء طبيعة المركز القانوني له على النحو الآتي:

---

[1] – إن تاريخ العلاقة بين المكلَف والإدارة الضريبية يسجَل أدلة دامغة على ظلم الإدارة وتعسفها، ممَـــا شـــكَل لـــدى المكلَف شعورا يصل إلى حد اليقين، بأن هذه الإدارة لا يهمَها المكلَف كشخص له حقوق ولا تركز سوى على ما فـــي جعبته من مال، غير عابئة بظروفه الخاصة وثقل العبء الضريبي الواقع على كاهله، وما له من حقوق ينبغي مراعاتها في مقابل التزامه بالضريبة. راجع في ذلك رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربيـــة، مصـــر، الطبعة الثانية، 2006، ص 25. راجع أيضا

Nicolas DELALANDE et Alexis SPIRE, Histoire sociale de l'impôt, Edition de la découverte, Paris, 2010, p 03.

الفرع الأول: طبيعة المركز القانوني للمكلف الجبائي

اختلف الفقه القانوني الضريبي في تحديد طبيعة المركز القانوني للمكلَف الجبـــائي، وانقسم إلى اتجاهين، يرى الأول بأن مركز المكلَف هو مركز تعاقدي، فـــي حـــين يـــرى الاتجاه الثاني أنه مركز عام أو موضوعي[1].

1/ مركز المكلف الجبائي هو مركز تعاقدي: يرى جانب من الفقه أن المركـــز القـــانوني للمكلَف الجبائي هو مركز تعاقدي وأن العلاقة بينه والإدارة الجبائية هي علاقة عقديـــة[2]، ذلك أن تقدير وعاء الضريبة إنَما يتمَ بحسب الأصل بناء على اتفاق بينهما، وأن التشـــريع الضريبي يسمح بالمناقشات بين المكلَف وإدارة الضرائب، من خلال التصريح الذي يتقدم به المكلَف مضمَنا إياه عناصر دخله وثروتـــه ومعاملاتـــه العقاريـــة، بمـــا يتـــيح لإدارة الضرائب تحديد مقدار الضريبة أو الرسم العقاري المستحق عليه، فضلا عـــن أن إقـــرار السلطة التشريعية لضريبة معيَنة، يعني بصورة غير مباشرة أن المخاطبين بها قد أنابوها عنهم في القبول بها، بما يضفي الطابع التعاقدي على المركز القانوني للمكلَف الجبائي[3].

غير أن هذا الرأي انتقد على أساس أن إتاحة التشريع الضـــريبي للمناقشـــات بـــين المكلَف وإدارة الضرائب في بعض الحالات، قصد التوصَل إلى اتفـــاق يحقَـــق مصـــلحة

---

[1] – محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، 1996، ص 11-12.

[2] – لمزيد من التفصيل أنظر، زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحـــة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012/2013، ص 82 وما بعدها. أنظر أيضا عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر1، 2008/2009، ص 38.

[3] – إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية، المرجع السابق، ص 52.

الطرفين في تحديد قيمة الضريبة أو الرسم العقاري، لا يفضي إلى حتمية القول بالطـــابع التعاقدي على المركز القانوني للمكلَف الجبائي، ذلك أنه من المحقَق أن الالتزام بالضريبة ليس التزاما تعاقديا ناشئا عن التعبير المتبادل عن إرادتين متطابقتين، كما هو الحال بشأن الإيجاب والقبول المعروف في النظام الخاص للعقود، بل مردَ هذا الإلتــزام إلـــى نـــص القانون وحده وهو مصدره المباشر، وإذ تتدخل الدولة لفرض الضرائب وتحصيلها، فليس ذلك باعتبارها طرفا في رابطة تعاقدية أيَا كان مضمونها، ولكنها تفرض في إطار القانون العام، الأسس الكاملة لعلاقة قانونية ضريبية لا يجوز التبديل أو التعديل فيها بالاتفاق على خلافها، كما لا يعني إقرار السلطة التشريعية لضريبة معيَنة أن المخاطبين بها قد أنابوهـــا عنهم في القبول بها، وأن علاقتهم في مجالها هي علاقة تعاقدية، ذلك أن إقـــرار الســـلطة التشريعية لتنظيم معيَن، إنَما يتمَ في إطار ممارستها لولايتها المستمدَة مباشرة من الدستور والتي لا يجوز لها النزول عنها، وتأتي الضرائب العامة في موقع الصدارة من مهامهـــا، لاتصالها من الناحية التاريخية بوجود المجالس التشريعية ذاتها، ولما ينطوي فرضها على المكلَفين بها من أعباء مالية يتعيَن تقريرها بموازين دقيقة ولضرورة بعينها، ولو كان حق الدولة في استداء الضريبة ناشئا عن علاقة تعاقدية أو أيَة علاقة أخرى شبيهة بها، لكـــان لها حق التخلي عنها وإسقاطها باتفاق لاحق، وهو ما يناقض حقيقة أن الضريبة العامـــة لا يفرضها إلى القانون[1].

2/ مركز المكلَف الجبائي هو مركز موضوعي: ذهب جانب آخر من الفقه إلى القول بأن المركز القانوني للمكلَف الجبائي هو مركز موضوعي، بالنظر إلـــى أن حقـــوق المكلَـــف

[1] – إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية، المرجع الســـابق، ص 52-53.

والتزاماته إنَما يحدَدها القانون الضريبي، ويكرَسها قانون المالية السنوي، الذي يـــرخَص للخزينة العامة ممثلة في إدارة الضرائب، تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية وفقا لأحكام القانون الضريبي[1]، ولا تستمدَ هذه الحقوق والإلتزامات من اتفاق الإدارة مـــع المكلَـــف الجبائي، وهو الرأي السائد فقها والشائع في التطبيقات القضائية[2]، ولا يعني القول بـــأن مركز المكلَف هو مركز موضوعي وأن حقوقه والتزاماته محـــدَدة بمقتضـــى القـــانون، ضرورة تماثل المراكز القانونية للمكلَفين بحكم مساواتهم أمام القانون، بل تظل لكل مكلَف جبائي ذاتية وخصوصية تميزه عن باقي المكلَفين، من حيث العقارات التي يمتلكها والدخل الذي يغلَه ويجنيه منها وطبيعة التصرف الذي يجريه بشأنها والتكاليف التي يتحمَلها[3].

الفرع الثاني: حقوق والتزامات المكلَف بالضريبة والرسم العقاري

تكفَل المشرَع الجزائري ببيان حقوق المكلَف الجبائي والتزاماته، ضمن التشـــريعات الجبائية المختلفة على هدى من الدستور، ووفقا لما تقتضيه متطلبات العدالة فـــي جبايـــة الضرائب والرسوم المختلفة والكفاءة في تحصيلها.

ونبيَن فيما يلي أهمَ حقوق المكلَف بالضريبة والرسم العقـــاري والتزاماتـــه، بحيـــث نتطرَق أولا لحقوقه على أن يعقب ذلك بيان التزاماته.

أولا: حقوق المكلَف الجبائي: يقتضي العدل والإنصاف أن يعترف للمكلَف الجبائي بالقدر اللازم من الحقوق والضمانات في مقابل الالتزامات التي تقع على عاتقه، ومن أجل ذلـــك

---

[1] – محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها فـــي التشـــريعات الضـــريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، الطبعة الأولى، 2010، ص 71-72.

[2] – محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المرجع السابق، ص 14-15. أنظر أيضا عليان مالك، المرجع السابق، ص 39.

[3] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 193.

أمَن المشرع حقوقه بمجموعة من النصوص القانونية، التي تتيح له مواجهة حالات الظلم والتعسَف ومخالفة القانون التي قد يتعرَض لها حين تطبيق إدارة الضرائب للتشريعات الضريبة المختلفة، ولعلَ أبرز ضمانة تلك التي قرَرها الدستور من خلال النص على عدم جواز فرض أيَة ضريبة إلا بمقتضى القانون، كما لا يجوز فرض أيَة ضريبة أو رسم أو أي حق كيفما كان نوعه بأثر رجعي[1].

وتتعدَد في واقع الأمر حقوق المكلَفين التي تحدَدها القوانين الجبائية المختلفة، ولكن يمكن إجمال أهمَها فيما يلي:

1/ الحق في الاستعلام الضريبي: تنبع أهمية حق المكلَف في الحصول على المعلومات الضريبية من أهمية الإلتزامات التي يقع على كاهله عبء الإلتزام بها، وهذا الأمر لا شك بأنه يندرج في إطار قاعدة اليقين التي تعد إحدى القواعد التي يلزم على المشرع مراعاتها عند فرض الضرائب، وتقتضي هذه القاعدة ضرورة أن يكون المكلَف على علم كامل بالإلتزامات الضريبية الملقاة على عاتقه، بحيث يتمكن على ضوء ذلك من تحديد موقفه المالي وبالضريبة التي ستستحق عليه، من حيث مقدارها وأحكام فرضها وتحصيلها، وكذا حقوقه وواجباته المختلفة تجاهها وغير ذلك من الجوانب المتعلقة بالتنظيم الفني للضريبة، ممَا يتعين على الدولة توفير المعلومات المرتبطة بها وجعلها في متناول جميع المكلَفين عن طريق أيَة وسائل اتصال ممكنة[2].

---

[1] – أنظر الفقرتين الثالثة والرابعة من المادة 78 من الدستور.

[2] – محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهائها، دار النهضة العربية، مصر، الطبعة الأولى، 2012، ص 200. أنظر أيضا Eric PICHET, Op.cit, p 419.

وتكريسا لحق المكلَف بالضريبة والرسم العقاري في المعلومات تضع الدولـة عـدة وسائل لتحقيق ذلك، سيَما منها الأدلة الضريبية التي تحيَن كل سنة حتى تتوافق مع أحدث التعديلات التي ترد ضمن قوانين المالية المتعاقبة، كذلك المطويات التي توزَع مجانا على مستوى كل مفتشيات الضرائب، فضلا عن الصفحات الإعلامية بشبكة الانترنت والخطوط الهاتفية المباشرة، بالإضافة إلى المراسلات التي توجَهها الإدارة الضريبية إلى المكلَفين، كل ذلك بهدف توفير العلم الكافي لدى المكلَف بما هو ملزم به من تكاليف ضريبية[1].

بيد أنه لا يقتصر الحق في الإستعلام الضريبي على الإخطارات أو الإعلانات أو الأدلة الضريبية التي تصدرها الإدارة الضريبية، وتزوَد بها دافعي الضريبة في المراحل المختلفة لربطها وتحصيلها فحسب، إنما يتجاوز ذلك إلى المعلومات المتعلقة بالجوانب المرتبطة بالضريبة في شتى جوانبها، وهو ما يندرج في إطار نشر الوعي الضريبي والثقافة الضريبية، التي تعدَ محصلَة للنظام الضريبي القائم في الدولة ولا تنفصل عن العادات والتفاعلات السائدة في المجتمع، ومن خلال نشر هذه الثقافة يمكن الوصول إلى مجتمع واع بأهمية الأعباء الضريبية ودورها الإقتصادي، والإرتقاء بمستوى الإلتزام الضريبي الذي يسهم بلا شك في تطور وازدهار الدولة[2].

غير أن ما سبق لا يتعارض مع حق الإدارة الضريبية في منع وإخفاء بعض المعلومات والبيانات عن المكلَفين، بهدف منع الإستغلال السيَئ لها في تجنَب الضريبة، بما يتعارض مع الغاية التي توخَاها المشرع، كما يشمل ذلك اتخاذ إجراءات معينة دون

---

[1] – برحماني محفوظ، المرجع السابق، ص 196.

[2] – محمد علي عوض الحرازي، المرجع السابق، ص 202.

إخطار مسبق للمكلَف، خشية أن يقوم بإتلاف الأدلة أو الوثـائق التـي تثبـت مخالفتـه للقانون[1].

2/ الحق في الخصوصية وسريَة البيانات الشخصية: يكفل الدسـتور والقـوانين حمايـة الحريات الشخصية، ويفرض عقوبات مختلفة على من ينتهكهـا[2]، ولتعلَـق المعلومـات الضريبية الخاصة بالمكلَفين، والتي يتأتَى للإدارة الضريبية الحصول عليها بحكم عملهـا، بالحقوق الأساسية التي يضمنها الدستور، لجأ المشرع أيضا إلى التأكيد عليها في صـلب التشريعات الجبائية، فقد جاء في نص المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية[3] اعتبـار كافة المعلومات والبيانات المتعلقة بدخل المكلَف وتعاملاته أسرارا، يجب على كل شخص اطَلع عليها بحكم وظيفته أو اختصاصه أو عمله في ربط وتحصيل الضـريبة أو الفصـل فيها، أن يلتزم بمراعاة سر المهنة وفقا لما يقضي به القانون[4]، بحيـث يتعـرَض كـل شخص يخالف ذلك إلى العقوبات التي قرَرتها المادة 301 من قانون العقوبات[5].

---

[1] – رمضان صديق، هل على الإدارة الضريبية واجب الإفصاح كالممولين، بحث مقدم في مؤتمر جمعيـة الضـرائب العربية تحت شعار "الإفصاح في التشريعات الضريبية"، القاهرة، ماي 2007، ص 4-5.

[2] – تنص الفقرة الأولى من المادة 38 من الدستور على أن: "الحريات الأساسية وحقوق الإنسان والمواطن مضمونة"، كما تنص الفقرة الأولى من المادة 46 على أنه: "لا يجوز انتهاك حرمة حياة المواطن الخاصة وحرمة شرفه، ويحميهما القانون".

[3] – المادة 65 من قانون الإجراءات الجبائية، معدَلة بموجب المادة 41 مـن القـانون رقـم 24/06، المـؤرخ فـي 2006/12/26، يتضمَن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 2006.

[4] – غير أنه لا يحتج بالسر المهني أمام الأعمال التي يقوم بها مجلس المحاسبة ولجان الطعن في الضرائب المباشـرة وكذلك أما قاضي التحقيق عند فتح تحقيق بشأن شكوى تتقدم بها إدارة الضرائب ضد مدين ما، فضـلا عـن الإدارات المالية للدول التي تربطها بالجزائر اتفاقية للتعاون المتبادل في مجال الضرائب. راجع في ذلك المواد من 65 إلـى 68 من قانون الإجراءات الجبائية المنوَه عنه.

[5] – الأمر رقم 66/ 156، المؤرخ في 1966/06/08، المتضمن قانون العقوبات، المعدَل والمتمَم، الجريدة الرسـمية العدد 49 لسنة 1966.

وهذا الأمر يدفع في اتجاه أن تباشر إدارة الضرائب سلطاتها وصلاحياتها التي قرَرها لها القانون، كحق الإطلاع والرقابة والحجز وغير ذلك في حدود ما خوَلها القانون في ذلك، بحيث لا تتعداه إلى انتهاك الحقوق والحريات العامة للمكلَفين، فإن تطلبت بعض الإجراءات الجبائية الحصول والتأكد من بيانات معيَنة خاصة بالمكلَف وثروته وممتلكاته العقارية، فإن ذلك لا يكون مبررا للإدارة الضريبية للتدخل أو التجسَس على حياته الشخصية، كسلوكه الشخصي وطريقة معيشته وأوجه إنفاقه على أسرته، بل إنه يلزم على الإدارة الضريبية حين تقوم بطلب إفادات أو مستندات معيَنة من المكلَف، أن يكون ذلك في حدود ما قررَه لها القانون، وألا تتجاوز ذلك إلى طلب وثائق ومستندات لا تمتَ بصلة للواقعة أو التصرف القانوني محلَ فرض الضريبة وإلا شكَل ذلك اعتداء على حرية المكلَف وخصوصيته[1].

3/ الحق في الاعتراض والتظلم: قد يقع ظلم أو تعسَف ما على المكلَف بمناسبة مباشرة إدارة الضرائب لسلطاتها المخولَة لها قانونا، سواء كان ذلك عند تحديد وعاء الضريبة أو الرسم العقاري أو حين تحصيلهما، أو عند مباشر الإدارة لأيَ من الإجراءات الجبائية المقرَرة لها بموجب القانون، سيَما منها الرقابة والاطلاع على وثائق المكلَف أو الحجز الإداري على أمواله.

وأمام هذه السلطات والصلاحيات الواسعة لإدارة الضرائب، يكون المكلَف في موقف أضعف في العلاقة الضريبية، وهو ما حاول المشرع تقديره بأن قرَر للمكلَف بعض الحقوق والضمانات التي تمكنَه من دفع الظلم أو التعسف الذي يحتمل أن يتعرَض له،

---

[1] – رابح رتيب، المرجع السابق، ص 152.

ومنها تقرير حقه في الاعتراض والتظلم الضريبي أمام الإدارة الضريبية ذاتها ثـم أمـام الجهات القضائية المختصة[1]، إذ يتدرَج حق المكلَف في الاعتراض والـتظلم الضـريبي برفع تظلمه واعتراضه لإدارة الضرائب ابتداء، وذلك مراعاة للعلاقـة المسـتمرَة بـين الطرفين ولإتاحة المجال لها قصد تصحيح موقفها وتلافي أخطائها من تلقاء ذاتها، فإذا لم يرضه ردَ الإدارة على تظلَمه أو سكوتها عن الردَ فيحق له حينئـذ رفـع دعـوى أمـام المحكمة الإدارية المختصة[2]، وهو ما سيتم تفصيله لاحقا[3].

ثانيا: إلتزامات المكلَف الجبائي: تفرض التشريعات الجبائية التزامات محدَدة على المكلَف الجبائي، يتعيَن عليه الحرص على تنفيذها، بغية تحقيق الهدف المتوخَى من فرضها وهـو تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية على نحو سليم، وضمن المواعيد المقرَرة لها.

نتطرَق فيما يلي لأهم الالتزامات التي تقع على عاتق المكلَف بالضريبة أو الرسـم العقاري على النحو الموالي:

1/ الإلتزام بتقديم التصريح: يقوم تحديد دين الضريبة والرسم العقاري بدقَة وعدالة، على تعاون المكلَف مع إدارة الضرائب في توفير البيانات اللازمـة عـن دخلـه وممتلكاتـه

[1] - عاطف إبراهيم كامل، المنازعات الضريبية في ظل المنظومة الضريبية الجديدة، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامـة والضـرائب، مصـر، 2010، ص 11-12.

[2] - مصطفى عبد العزيز شاهين، المنازعة الضريبية في لجان الطعن الضريبي، دراسة انتقادية وتطبيقية بما يتوائم مع المتغيرات الاقتصادية والإجتماعية المعاصرة، المؤتمر الضريبي السادس، التأثيرات الإقتصادية والإجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2001، ص 263.

[3] - راجع الصفحة 280 وما يليها من البحث.

ومعاملاته العقارية[1]، حتى لا يبنى تقدير مبلغ الضريبة والرسم العقـاري علـى حكـم الإدارة الجبائية وما قد يكون فيه من جور، أو على ما يفصح عنه المكلَف من حقائق قد لا تكون كافية، أو مظلَلة تؤدي إلى تهربه الجبائي، وما ينجر عن ذلك من الجزاءات المحدَدة قانونا.

لذلك ألزم المشرع الجزائري المكلَف أو من يمثله قانونا، بتقديم تصريح عن ممتلكاته ومعاملاته العقارية يتَصف بالنزاهة والشفافية، حتى يعبَر بجلاء عـن الـدين الضـريبي المستحق عليه اتجاه الخزينة العمومية.

أ/ **مضمون الالتزام بتقديم التصريح:** يعدَ التصريح بيانا مكتوبا[2] يكشف فيه المكلَف عـن دخله وممتلكاته ومعاملاته العقارية بالشكل والأوضاع المنصوص عليهـا فـي القـانون واللوائح والتعليمات الخاصة بذلك[3].

وتأتي أهمية التصريح في أنَه يجعل من المكلَف طرفا إيجابيا في تحديـد الضـريبة والرسم العقاري المستحق عليه من خلال البيانات التي يقدَمها، ويدرأ عنه التقـدير الـذي تقوم به مصالح الضرائب بناء على وجهة نظرها في غيبة هذا التصريح أو عنـد ثبـوت عدم صحَته[4]، فالمكلَف هو الشخص الوحيد الذي يعرف جيَدا دخله وممتلكاتـه العقاريـة

---

[1] - Jean- Yves MORTIER et Jacques PAUZIER, Guide pratique de fiscalité immobilière, Litec, Paris, 1992, p 166.

[2] – تضع الإدارة الجبائية في الغالب نماذج معدة سلفا، تملأ من قبل المكلَف.

[3] – رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، دون تاريخ نشر، ص 212.

[4] – المرجع نفسه، ص 212.

وعناصر ذمَته المالية، ومن ثمَة فهو وحده من يستطيع أن يعلن حقيقة العناصر الخاضعة للضريبة، كما أن التصريح يسهَل بكل تأكيد العمل المثقل على كاهل الإدارة الجبائية[1].

لقد تضمَنت النصوص القانونية المنظمة للجباية العقارية في أكثر من موضع النَص على إلزامية تقديم تصريح إلى إدارة الضرائب من قبل المكلَف أو من يمثله قانونا.

فقد ألزمت المادة 44 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[2]، المكلَفين الذين يحققون مداخيل من تأجير أملاكهم العقارية تقديم تصريح إلى مفتش الضرائب لمكان تواجد العقار المؤجر قبل الفاتح من فيفري من كل سنة، كما ألزمت المادة 261-ق من ذات القانون المكلَفين بالضريبة اكتتاب تصريح خلال السنة الأولى من تطبيق الضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، وفق النموذج المقدَم لهم من قبل إدارة الضرائب، وقضت كذلك الفقرة الأولى من المادة 261-ص من القانون ذاته بوجوب قيام الملاك بالتصريح بالبنايات الجديدة وإعادة البنايات وكذا التغييرات في هيكل أو تخصيص الملكيات المبنية وغير المبنية، إلى مصالح الضرائب المباشرة خلال شهرين بعد إنجازها النهائي[3]، كأن يتعلَق الأمر بتوسعة مبنى بإضافة جزء من الأرض الفضاء التي كانت ملاصقة له إليه، أو تحويل غرفة في بناية بالدور الأرضي إلى محل تجاري بعد إجراء تعديلات على المبنى تجعله صالحا لذلك، أو إجراء تعديل على البناية الواحدة

---

1 – محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليلية مقارنة)، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص 171.

2 – المادة 44 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ملغاة بموجب المادة 09 من قانون المالية لسنة 1996، وأعيد إحداثها بموجب المادة 07 من قانون المالية لسنة 1999 المنوَه عنهما سلفا.

3 – تقدَر المدَة بثلاثة أشهر في فرنسا وفق نماذج محدَدة. راجع في ذلك.

Jean-Pierre THIOLLET, Op.cit, p 58.

لتصبح مسكنين منفصلين بعد قيام المالك بفتح الأبواب والنوافذ أو سدَ ما كـــان موجـــودا منها، وهي تغييرات جوهرية من شأنها أن تغيَر من معالم العقار أو في كيفية استعماله[1]، وفي حالة الشغل الجزئي لملكيات قيد البناء، يتعيَن على المالك تقديم تصريح بشأنها خلال شهرين من تاريخ شغلها وفق الفقرة الثانية من المادة 261-ص مـــن قـــانون الضـــرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وبذلك يكون المشرَع قد استهدف من ذلـــك إخضـــاع كافـــة العقارات المبنية وغير المبنية للضريبة، سيَما بخصوص العقارات المشغولة ولكنها غيـــر تامة، حيث يشير واقع الضريبة في عديد من دول العالم إلى لجوء بعض المكلَفين للتهرب من الضريبة من خلال الإقامة في العقار دون استكمال بعض الأعمال الخارجية التـــي لا تحول دون الإنتفاع به[2]، وقد ألزمت أيضا المادة 285 من القانون نفسه، مالكي العقارات والمستأجرين الأساسيين للعقارات المبنية والمخصصة بكاملها أو جزء منها للإيجار، تقديم تصريحات إلى مفتش الضرائب لمكان تواجد العقار قبل 31 جانفي من كل سنة، يتضمَن هوية شاغل العقار والمساحة المشغولة والمساحة الشاغرة ومبـــالغ الإيجـــار والتكـــاليف المدفوعة خلال السنة السابقة لسنة فرض الضريبة.

فضلا عمَا سبق، ألزمت المادة 55 من قانون التسجيل أطـــراف العقـــود المقدَمـــة للتسجيل، أن يصرحوا بالقيم الحقيقية للأشياء محل العقد في جميع الحالات التي يكون فيها تقدير الرسم حسب التصريح التقديري لأطرافه، كما ألزمت المادة 171 من القانون ذاته، الورثة والموصى لهم بتقديم تصريح مفصَل عن مال التركة على استمارة مطبوعة توفَرها

---

[1] – محمود جاب الله أبو المجد، المسكن الخاص والإقرارات الضريبية بين قانوني الضريبة العقارية، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثـــة، الجمعيـــة المصـــرية للماليـــة العامـــة والضرائب، مصر، 2010، ص 12. أنظر أيضا عبد المنعم محمد داود، المرجع السابق، ص 110.

[2] – محمود جاب الله أبو المجد، المرجع السابق، ص 19. أنظر أيضا فتحية فوزي، المرجع السابق، ص 22-23.

إدارة الضرائب مجانا، يتضمَن اسم ولقب كل واحد من الورثة أو الموصى لهم وتاريخ ومكان ولادتهم[1]، وفي الحالة التي توجد فيها بعض العقارات المشكَلة للتركة في دوائر اختصاص أخرى غير المكتب الذي قدَم فيه التصريح، فيجب أن تعيَن تعيينا شاملا ومفصَلا بالنسبة لكل مكتب توجد في نطاقه الأملاك العقارية المعنية[2].

ب/ جزاء الإخلال بالتزام التصريح: إن المكلَف الذي يمتنع عن التصريح بممتلكاته ومعاملاته العقارية، أو يتأخر في تقديم التصريح ضمن المواعيد المحدَدة قانونا أو حين يضمَن التصريح بيانات خاطئة، فإنه عندئذ يكون في موضع المخل بالتزاماته الجبائية، ويتعرَض حينها للجزاءات المقرَرة بموجب النصوص القانونية ذات الصلة.

- **حالة عدم التصريح أو التأخر في تقديمه:** لقد أجاز المشرع لإدارة الضرائب فرض الضريبة تلقائيا على المكلَف الذي لم يصرَح عن دخله العقاري بزيادة تقدر ب25% من المبلغ المقدَر كضريبة، حسب المادة 192 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وفي حالة تأخر المكلَف عن تقديم التصريح، تفرض عليه الضريبة تلقائيا بزيادة 10% إذا لم تتجاوز مدَة التأخر شهرا واحدا، وبزيادة 20% إذا كانت مدَة التأخر عن تقديم التصريح تفوق الشهر، وفق المادة 322 من القانون ذاته، كما يخضع لعقوبة مالية تقدَر بخمسين ألف دينار (50000 د.ج)، كل مكلَف بالضريبة العقارية على الملكيات المبنية أو غير

1- أنظر المادة 172 من قانون التسجيل.

2 - أنظر الفقرة الثانية من المادة 171 من قانون التسجيل.

المبينة عند عدم تقديمه للتصريحات المتعلَقة بها، حسب المادة 261-ع من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1].

من جانب آخر نجد أن المادة 98 من قانون التسجيل، قد ألزمت الورثة والموصى لهم الذين لم يقدَموا تصريحا بالأموال التي انتقلت إليهم عن طريق الوفاة خلال الأجل القانوني، بدفع تعويض يحدَد معدَله ب1% عن كل شهر تأخير أو جزء منه، يستحق ابتداء من اليوم الأول من الشهر الذي يلي تاريخ استحقاق الرسوم التي يتعلق بها، دون أن يقل عن 5000 د.ج، وإذا لم يعطي التصريح الحق في أي رسم، يدفع الورثة والموصى لهم غرامة مالية قدرها 100 د.ج عن كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تقل عن 500 د.ج[2].

- **حالة التصريح الناقص:** يتعرَض المكلَف الذي يقدَم تصريحا ناقصا أو غير صحيح في جزء منه، إلى زيادة في قيمة الضريبة العقارية المفروضة عليه وفق الفقرة الأولى من المادة 193 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وتحسب الزيادة بنسب تصاعدية من قيمة الضريبة العقارية التي تتصَل من دفعها بسبب تصريحه الناقص، فتكون 10% إذا كانت قيمة الضريبة المتملَص منها أقل من 50000 د.ج، و15% إذا كانت القيمة المتملَص منها تتراوح بين 50000 و200000 د.ج، و20% متى كانت هذه القيمة تفوق 200000 د.ج.

[1] - المادة 261-ع من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المادة 19 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 سالف الذكر.

[2]- Guide fiscale de l'enregistrement, Op.cit, p 47.

إن المشرع الجزائري لم يشر ضمن الفقرة الأولى من المـادة 193 أعـلاه، إلـى إمكانية الإعتداد بحسن نيَة المكلَف، حين ينسى سهوا استيفاء أحد البيانات المحـدَدة فـي مطبوعة التصريح المعدَة مسبقا من إدارة الضرائب، أو يخطأ دون قصد في تدوين أحـد هذه البيانات، وبالتالي فإن أي تصريح ناقص أو مخالف للواقع يقدَمه المكلَف بحسن نيَـة لإدارة الضرائب، يعرَضه لدفع الغرامة المحدَدة، لكن في اعتقادنا أنه كان يتعـيَن علـى المشرَع مراعاة مثل هذه الحالات ووضع ضوابط لها، طالما أنها لا تتمَ عن قصد التهرب الجبائي بقدر ماهي مجرد خطأ وسهو ونسيان محتمل الوقوع يرتبط بطبيعة البشر.

إن تضمين التصريح البيانات المحدَدة من قبل إدارة الضـرائب، وإن كـان تكليفـا قانونيا لازما لاكتساب المحرَر وصف التصريح الصحيح الكامل الذي يعفي مقدَمـه فـي الميعاد القانوني من الغرامة، إلا أن وجوب ذكر هذه البيانات في التصريح لـيس غايـة مقصودة لذاتها وإنَما هي وسيلة لغاية أخرى، تكمن في التعرف بطريقة نافية للجهالة على حقيقة وعاء الضريبة والشخص المكلَف بها، ويترتَب علـى ذلـك أن يصـير المقصـود بالتصريح، هو شموله على العناصر الجوهرية التي يقوم عليها التصريح، والتـي تمكَـن إدارة الضرائب من ربط الضريبة على العقار المعني، فإن تخلَف في التصريح أحد هـذه العناصر الجوهرية فإن دفع الغرامة يكون أمرا واجبا[1].

ومن حيث أنَه إذا كانت البيانات الناقصة أو حتى التي أدرجت خطأ، من شأنها عدم تمكين موظفي إدارة الضرائب من الوقوف على حقيقة وعاء الضريبة وشخص المكلَـف بها، حيث يكون من شأن ذلك أن يفلت المكلَف من أداء الضريبة المفروضة عليـه، ففـي

[1] – ناجي محمد سعد، المرجع السابق، ص 62.

هذه الحالة يتعيَن توقيع الغرامة المقرَرة، أما إذا اقتصر النقص في التصريح على بيان أو أكثر، بحيث لا يكون من شأن هذا النقص أن يفقد التصريح مقوَماته الأساسية، التي تمكَن إدارة الضرائب من الاستدلال على العقار والتعرف على حقيقة وعاء الضريبة وشـخص المكلَف بها، فإن الغرامة في هذه الحالة لا تكون واجبة ويكـون اقتضـاؤها رغـم ذلـك إجحاف في حق المكلَف[1].

أما إذا كانت التصريحات تتضمَن وثائق مزوَرة، أو القيام عمـدا بنسـيان بيانـات جوهرية مخالفة للواقع، أو قيام المكلَف بالضريبة العقارية بتدبير عدم إمكانيـة الـدفع أو وضع عوائق من شأنها أن تحول دون تحصيل الضريبة المدين به، وهـي أهـم حـالات الغش الجبائي التي حدَدتها على سبيل المثال الفقرة الثانية من المـادة 193 مـن قـانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، فعندئذ ووفقا لهاته المادة، تطبق زيـادة فـي قيمـة الضريبة العقارية المستحقة على المكلَف تكون موافقة لنسبة الإخفاء المرتكبة من طرفـه، وتوافق هذه النسبة حصَة الحقوق التي تمَ إخفاؤها مقارنة بالحقوق المستحقة لذات السـنة، على ألا تقل عن 50%، وترفع إلى الضعف حين يترتَب على تصـريحه المـدلَس عـدم فرض الضريبة العقارية عليه أو إعفائه منها دون وجه حق.

أما في مجال حقوق التسجيل، فقد قضت المادة 113 من قانون التسجيل[2] بـبطلان كل اتفاق بين الأطراف المتعاقدة، يهدف إلى إخفاء جزء من ثمن بيع عقارات أو تبادل أو قسمة أملاك عقارية، بحيث يكون أطراف العقد متضامنين فيما بينهم فـي دفـع غرامـة

[1] – ناجي محمد سعد، المرجع السابق، ص 62–63. أنظر أيضا عبد الفتاح مراد، المرجع السابق، ص 58.

[2] – المادة 113 من قانون التسجيل، معدَلة بالمادة 05 من قانون المالية لسنة 1991، والمادة 108 من قانون الماليـة لسنة 1996، والمادة 21 من قانون المالية لسنة 2000. وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

تساوي ضعف الحقوق والرسوم المتملَص منها، دون أن تقل هذه الغرامة عن 10000 د.ج[1]، ويطبَق نفس الحكم على عقود التنازل عن الإيجار أو الاستفادة من وعد بالإيجار على العقار كله أو جزء منه، وفق المادة 115 من قانون التسجيل، كما قرَرت المادة 99 من ذات القانون توقيع غرامة تساوي ضعف المبلغ الإضافي للرسوم المستحقة دون أن تقل عن 5000 د.ج، عن كل تصريح يتضمَن بيانا غير صحيح يؤثر على مبلغ الرسوم في عقد الهبة أو في التصريح بالتركة، كما توقَع ذات الغرامة عند كل تصريح يقدَمه الورثة يتضمَن بصفة غير قانونية دينا متعلَقا بالتركة بهدف التقليل من الرسوم المستحقة، ويلتزم الدائن المزعوم بدفع الغرامة بالتضامن مع المصرَح.

وفضلا عن العقوبات الجبائية المنوَه عنها في مجال التسجيل، قضت المادة 1/119 من قانون التسجيل[2] بمعاقبة كل من تملَص أو حاول التملَص كلَيا أو جزئيا من دفع الرسوم المستحقَة عليه باستعمال طرق تدليسية، بغرامة جزائية تتراوح من 5000 إلى 20000 د.ج وحبس من سنة إلى خمس سنوات أو بأحد هاتين العقوبتين فقط، ولا تشمل هذه العقوبة الجزائية حالة الإخفاء إلا حينما يجاوز عشر المبلغ الخاضع للرسم أو مبلغ رسم يساوي أو يفوق 1000 د.ج[3]، ويتابع المكلَف في هذه الحالة من قبل إدارة الضرائب أمام الجهة القضائية المختصة من أجل تطبيق هذه العقوبة، وفقا للشروط المحدَدة بالمادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية[4].

[1] - Guide fiscale de l’enregistrement, Op.cit, p 48.

[2] – المادة 119 من قانون التسجيل معدَلة بالمادة 17 من قانون المالية لسنة 2012 سالف الذكر.

[3] - Guide fiscale de l’enregistrement, Op.cit, p 48.

[4] – المادة 104 من قانون الإجراءات الجبائية، ملغاة بموجب المادة 36 من القانون رقم 12/07، المؤرخ في 2007/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية العدد 82 لسنة 2007، ومعاد إحداثها بموجب=

2/ الإلتزام بالوفاء: إن الإلتزام بالوفاء بقيمة الضريبة والرسم العقاري لهو التزام جوهري وأساسي، يتعيَن على المكلَف المعني مراعاته بالمبادرة إلى دفع ما هو مستحق عليه للخزينة العمومية، ضمن المواعيد وفي الأماكن المحدَدة، وفقا للضوابط والإجراءات التي تنظَمها التشريعات الجبائية، حتى يتجنَب الغرامات والعقوبات والإجراءات التي يمكن أن تلجأ إلى مباشرتها الإدارة الضريبية لضمان تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية، فتبرأ ذمَة المدين من الدين الجبائي عن طريق الوفاء الذي يتم من قبل المكلَف أو من يمثَله قانونا.

أ/ مضمون الإلتزام بدفع الضريبة والرسم العقاري: إن فرض الضرائب العقارية مرتبط في واقع الأمر بقانون المالية السنوي الذي يرخَص بجبايتها خلال السنة المدنية التي يتعلق بها، أي من أول شهر جانفي إلى نهاية ديسمبر من السنة ذاتها، فالعلاقة بين سنوية الضريبة العقارية وسنوية قانون المالية تكمن في كون الضرائب العقارية جزء من الإيرادات الجبائية المدرجة في الميزانية التي تعدَها الحكومة، ويصادق عليها البرلمان في شكل قانون المالية(1).

وعلى ذلك يكون المكلَف المعني ملتزما بدفع الضريبة المفروضة عليه والمحسوبة خلال السنة، بحيث تصبح قيمة الضريبة العقارية دينا في ذمته واجب الأداء للخزينة

=المادة 44 من قانون المالية لسنة 2012 المنوَه عنه، وهي تنص على أن: "تتم المتابعات من أجل تطبيق العقوبات الجزائية المنصوص عليها في القوانين الجبائية، بناء على شكوى من مدير الضرائب بالولاية.

ولا تتم هذه الشكاوى، باستثناء تلك المتعلقة بالمخالفات المتصلة بحقوق الضمان وحق الطابع، إلا بعد الحصول على الرأي الموافق من اللجنة المنشأة لهذا الغرض لدى المديرية الجهوية للضرائب المختصة التي تتبعها مديرية الضرائب بالولاية.

يحدَد إحداث اللجنة الجهوية للضرائب وتشكيلها وسيرها بموجب مقرر من المدير العام للضرائب".

1 – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 96.

العمومية، أما تاريخ دفعها فلا يكون بداية من أول يوم من السنة المالية، بل يتـأخر في أغلب الأحيان إلى وقت لاحق خلال السنة، وذلك مراعاة لقاعدة الملاءمة في الدفع التي تعد إحدى القواعد الأساسية التي يقوم عليها التنظيم الفني للضريبة، ومن ضمن ما تقتضيه هذه القاعدة أن يتلاءم موعد دفع الضريبة مع الأوقات التي يتحقّق معها الإيراد أو الدخل للمكلَف بالضريبة[1]، فضلا عن منح المكلَف أجلا للتصريح بممتلكاته العقارية ودخله العقاري، وكذا تمكين إدارة الضرائب من التحقق ومراقبة هذه التصريحات وتقدير الضريبة المستحقة على أساسها[2].

وفي هذا الشأن قضت المادة 42 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بأن تستحق الضريبة على تأجير الملكية العقارية في أول يوم من كل شهر وذلك في حالة عدم ذكر الأجل المتفق عليه في العقد، ويسري ذلك حتى إذا لم يسدَد المستغل أو شاغل الأمكنة الإيجار، على أن تستحق الضريبة على عمليات الإيجار المحصلَة مسبقا في أجل ثلاثين يوما من تاريخ تحصيلها.

ويؤدى مبلغ الضريبة المستحقة لدى قباضة الضرائب لمكان وجود العقار في أجل أقصاه ثلاثون يوما من تاريخ قبض الإيجار من المؤجر.

وبخصوص الضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، فلا يوجد نص خاص يحدد تاريخ تسديدها، وبالتالي يطبَق النص العام الذي يسري على جميع الضرائب

---

[1] – محمد علي عوض الحرازي، المرجع السابق، ص 174. أنظر أيضا إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدستورية، المرجع السابق، ص 185 وما يليها.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 204.

المباشرة، والمتمثل في المادة 354 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، التي حدَدته باليوم الأول من الشهر الثالث الموالي للشهر الذي يدرج فيه الجدول للتحصيل[1].

أما فيما يتعلق برسوم التسجيل والإشهار العقاري، فهي تنشأ بمناسبة إجراء التصرفات والوقائع القانونية الخاضعة قانونا لعملية التسجيل والشهر، وبالتالي تستحق حقوق التسجيل كما رسوم الشهر العقاري كلَما حدثت تلك الوقائع والتصرفات القانونية، ولا يفرض أي تكليف مالي في حالة عدم وقوعها.

وعلى أيَة حال فإن رسوم التسجيل والشهر العقاري تدفع عادة من قبل الأطراف المتعاقدة المعنية لدى الموثق، الذي يحصَلها مسبقا لفائدة الخزينة العمومية حسب المعدلات والنسب المحددة قانونا[2]، ثم يتولى بعد ذلك العمل على إجراء تسجيل وشهر السندات والعقود الرسمية المحرَرة أو المستلمة من قبله، لدى مفتشية التسجيل والطابع ثم المحافظة العقارية على التوالي، مع الحرص على أن يتم ذلك ضمن الآجال القانونية تحت طائلة دفع غرامة مالية.

---

[1]- Calendrier fiscal, Direction des relations publiques et de la communication, Direction général des impôts, Algérie, 2016, p 58.

[2] – تنص المادة 1/81 من قانون التسجيل على أن: "رسوم العقود وعقود نقل الملكية عن طريق الوفاة تدفع قبل التسجيل حسب المعدلات والحصص المحددة بموجب هذا القانون".

ب/ جزاء إخلال المكلَف بالتزامه بدفع الضريبة والرسم العقاري: يتعيَن علـــى المكلَـــف المبادرة إلى دفع ما هو مستحق عليه من ضرائب ورسوم عقارية، لأن الأصل في الـــدين الجبائي أنه محمول وليس مطلوب[1]، وأن يحرص على أن يـــتم ذلـــك ضـــمن الآجـــال القانونية، بحيث يعرَضه تأخَره في الدفع إلى جزاءات محدَدة قانونا[2].

لقد حدَد المشرع الجزائري الجزاءات المترتبة عن التأخر في دفع رسوم التســـجيل بمقتضى المادة 93 من القانون المتعلَق به[3]، بينما لم يفعل ذلك بالنسبة للضرائب العقارية الأخرى المتمثلة في الضريبة على الملكيات المبنية وغير المبنية والضريبة على تـــأجير الملكية العقارية، بما يجعلها تخضع لأحكام النصوص القانونية العامة في فرض الجزاءات عن التأخر في دفع الضرائب المباشرة المحدَدة بالمادة 402 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

وقد استند المشرع الجزائري في تحديده للجزاء عن التأخر في دفع رسوم التســـجيل بموجب المادة 93 المنوَه عنها، إلى معيار الزمن أي المدة الزمنية التي استغرقها التـــأخر في الدفع، فتفرض على المكلَف غرامة مالية تقدَر ب10% من قيمة الرسم حين تكون مدَة التأخر ما بين يوم واحد وثلاثين يوما، في حين يتعرَض المكلَف إلى غرامة قـــدرها 3%

---

[1] – حاتم عويس، المرجع السابق، ص 193. أنظر أيضا فتحية فوزي، المرجع السابق، ص 41.

[2] – محمد علي عوض الحرازي، المرجع السابق، 173.

[3] – يشمل حكم المادة الموثقين والمحضرين ومحافظي البيع بالمزايدة، أي المكلَفين القانونيين الـــذين يلـــزمهم القـــانون بتسجيل عقودهم في الآجال المقرَرة.

من قيمة الرسم عن كل شهر تأخير أو جزء منه، دون أن يفوق مجمـوع الغرامـة فـي الحالتين نسبة 25% من قيمة الرسم[1].

أما بالرجوع إلى المادة 402 سالفة الذكر، فنجدها تكاد تكون مطابقة للمادة 93 من قانون التسجيل، استند فيها المشرع أيضا إلى معيار الزمن لتحديد جزاء التأخر فـي دفـع الضريبة، فتفرض على المكلَف غرامة مالية بنسبة 10% من قيمة الضريبة عنـدما يـتم الدفع بعد 15 يوما من تاريخ الاستحقاق، بينما تفرض عليه الغرامة بنسبة 3% من قيمـة الضريبة عن كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز هذه الغرامة، مضافا إليها نسبة 10% الخاصة بالتأخر في الدفع بعد 15 يوما، نسبة 25% من قيمة الضريبة، أما إذا تـمَ الدفع بعد السنة التي تلي سنة فرض الضريبة، فتفرض على المكلَف المعني غرامة بنسبة 1% من قيمة الضريبة عن كل شهر تأخير أو جزء منه دون أن تتجاوز 40% من قيمـة الضريبة[2].

---

1 - Guide fiscale de l'enregistrement, Op.cit, p 47.

2 – إن المشرع الجزائري وإن كان قد ساير معظم التشريعات المقارنة في فرض مبالغ مالية إضافية علـى المكلَـف المخل بالتزاماته الجبائية، المتعلَقة سواء بالتأخَر في التصريح أو بسداد الضريبة أو الرسم العقاري، إلا أن البعض يرى أن ذلك يعد من قبيل الربا المحرَم شرعا، ومن ثمَة لا يجوز للمشرع أن يلجأ لتلك الوسيلة ولو كان الغرض منها إلـزام المكلَف بأداء الضريبة على وجه السرعة، ذلك أن التشريعات الضريبية المختلفة قد منحت إدارة الضرائب العديد مـن الوسائل التي من خلالها يمكن لها أن تجبر المدين بدين الضريبة على آدائها، وهي وسائل فعَالة لاقتضاء دين الضريبة، ولا يجوز للدولة باعتبارها دائنة للمكلَفين بدين الضريبة أن تحصل على فائدة، إذا تأخر المدين عن الوفاء بهذا الدين في الميعاد المحدَد لسداده. راجع في ذلك إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المخالفات الدستورية فـي قـانون الضـريبة العقارية، المرجع السابق، ص 51.

المبحث الثاني: تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية

تباشر إدارة الضرائب تحصيل الضرائب والرسوم العقارية من المدينين بهـا وفقـا للإجراءات المرعية في تحصيل مستحقات الدولة الجبائية، مع مراعاة الإجراءات الخاصة بالضرائب والرسوم العقارية.

ونظرا لما للإيرادات الجبائية العقارية من أهمية بالغة بالنسبة للدولـة، فقـد قـرَر المشرع الجزائري عددا من الضمانات التي تكفل تحصيلها في المواعيد المقرَرة والحؤول دون التهرب من آدائها.

تبعا لذلك نقسَم هذا المبحث إلى مطلبين، نتطرق في الأول لبيـان طـرق تحصـيل الإيرادات الجبائية العقارية، على أن نبيَن ضمانات تحصيلها في المطلب الثاني.

المطلب الأول: طرق تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية

تكلَف إدارة الضرائب المدين المعني بدفع الضريبة والرسم العقـاري بنـاء علـى التصريح الذي يقدَمه لها عن ممتلكاته ودخله ومعاملاته العقارية، كما قد تلجأ إلى التقـدير التلقائي عند إخلال المكلَف بالتزام التصريح، ثم تجبي الضريبة والرسم العقـاري وفـق إجراءات خاصة بالتحصيل.

وعلى أيَة حال يكون التحصيل عاديا حين يسدَد المكلَف طوعا وبإرادته مبلغ الـدين الجبائي الذي يشغل ذمَته المالية، كما قد يكون التحصيل بطريق التنفيذ الجبري عند إخلال المكلَف بالتزام الدفع ضمن الآجال المحدَدة.

غير أن تحصيل قيمة الدين الجبائي من الضرائب والرسوم العقارية يصبح بغير مسوغ قانوني، حينما تنقضي آجال محدَدة قانونا من تاريخ استحقاقها بما يؤدي إلى تقادمها.

الفرع الأول: التحصيل العادي (الودي)

يقصد بالتحصيل العادي (الودي) إذعان المكلَف للإلتزام بدفع قيمة الضريبة أو الرسم العقاري المستحق عليه في المواعيد المقرَرة، وبشكل إرادي وطوعي دون أن تتَخذ ضده إجراءات التحصيل الجبري[1]، ويتم ذلك عبر استدعاء مباشر للمكلَف قصد تسديد مستحقاته الجبائية، في الوقت المحدَد طبقا للتنظيمات الجاري العمل بها[2].

ويتَخذ دفع الضريبة والرسم العقاري في هذه الحالة صورتين، الأولى يكون فيها الدفع مسبقا وكاملا للدين الجبائي، في حين يتم الدفع في الصورة الثانية في شكل دفعات وأقساط.

أولا: الدفع المسبق للضريبة والرسم العقاري: تعدَ الضرائب والرسوم على انتقال الملكية والحقوق العقارية أهم تطبيقات الدفع المسبق للدين الجبائي العقاري، حيث يدفع المكلَف المعني وجوبا حقوق التسجيل كما رسوم الشهر العقاري قبل استيفاء الإجراءين على مستوى مفتشية التسجيل والطابع بمديرية الضرائب والمحافظة العقارية على التوالي.

---

[1] – رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، المرجع السابق، ص 196.

[2] – وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 18، 2010، ص 189. أنظر أيضا حسن العفوي، المنازعات الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، المغرب، العدد 70، 2006، ص 22.

ثانيا: تقسيط دفع الضرائب والرسوم العقارية: يحق للمكلَف أن يطلب من إدارة الضرائب تقسيط دفع مبالغ الدين الجبائي من الضرائب والرسوم العقارية المستحقَة عليه، التي لم يتم تسديدها ولا تسمح وضعيته المالية بأن يفي بها دفعة واحدة[1]، فيتعيَن عليه من أجل ذلــك تقديم طلب إلى قابض الضرائب الموجود بدائرة اختصاصه العقــار أو مصـــدر الـــدخل الخاضع للضريبة[2].

إن لقابض الضرائب أن يمنح للمكلَف المعني في هذه الحالة آجال اســتحقاق لـــدفع الضرائب والرسوم العقارية المدين بها، بشرط أن يوافق ذلك مصالح الخزينة العموميـــة والإمكانات المالية للمكلَف المدين، الذي يمكن لقابض الضرائب أن يشترط عليـــه تقـــديم ضمانات كافية لتغطية ما هو مستحق عليه من ضرائب ورسوم عقارية[3].

غير أن المشرع الجزائري لم يبيَن كيفية اعتبار الضمان المقدَم من المكلَف المـــدين ضمانا كافيا، كما فعل بالنسبة لحالة طلب إرجاء الدفع المقترن بتقديم شـــكوى فـــي مـــادة الوعاء كما سيأتي بيانه، ممَا يمنح قابض الضرائب القائم على التحصيل سلطة تقدير مدى كفاية هذه الضمانات، مراعيا مسؤوليته في بذل العناية اللازمة للمحافظـــة علـــى حقـــوق

---

[1] – المكلَف في هذه الحالة راض بما تمَ تكليفه به من ضرائب ورسوم عقارية ولا ينازع في شرعيتها أو مقـــدارها أو طريقة حسابها، وإنما لا يستطيع تسديدها دفعة واحدة.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 217.

[3] – أنظر المادة 156 من قانون الإجراءات الجبائية.

الخزينة العامة[1]، وإن كان من الأفضل لو قام المشرع بذلك بما يدرء الشبهات ويرفع الحرج عن قابض الضرائب ويصون حقوق المكلَفين.

الفرع الثاني: التحصيل الجبري

تلجأ إدارة الضرائب إلى التحصيل الجبري قصد جباية الضرائب والرسوم العقارية، حين لا يبادر المكلَفون المعنيون إلى الوفاء بها طواعية[2]، فيحق لها متى وجب التحصيل الفوري لمستحقات الخزينة العمومية، توقيع الحجز الإداري على أموال المكلَف المتخلَف عن سداد ما عليه من ضرائب ورسوم عقارية في المواعيد القانونية[3]، وفق المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا من دون أن تكون ملزمة باللجوء إلى القضاء لاستصدار أمر بتوقيع الحجز، بل توقَعه بذاتها لامتيازها بالسلطة العامة، فضلا عن كونه مقرَر بمقتضى القانون[4].

أولا: إجراءات التحصيل الجبري: يستهلَ التحصيل الجبري بتوجيه قابض الضرائب إنذارا بالوفاء للمكلَف المعني، يتضمَن وجوب تسديد ما عليه من دين مستحق للخزينة

[1] – يجب تقديم الضمانات للإدارة للمحافظة على أموال الخزينة العمومية، أما إذا بقيت بحوزة المكلَف نفسه، فلا يمكن أن تشكَل ضمانا كافيا. أنظر القرار رقم 4039، المؤرخ في 2002/01/28، صادر عن الغرفة الأولى بمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003، ص 111.

[2] - Aurélien BOUDU, L'essentiel du droit des procédures fiscales 2015-2016, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Paris, 3éme édition, 2015, p 66 et suivants. Voir aussi Louis TROTABAS, finances publiques, Dalloz, Paris, 4éme édition, 1970, p 540.

[3] – زكريا شلش، المرجع السابق، ص 82.

[4] – من الثابت قانونا أن هناك نوعان من الحجز، هما الحجز الإداري وهو ما نحن بصدد بحثه كوسيلة خاصة لإدارة الضرائب من أجل تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية المستحقة للدولة، وهو يخضع من حيث التنظيم لأحكام التشريع الضريبي أساسا، أما النوع الثاني فهو الحجز القضائي الذي توقَعه السلطة القضائية بناء على طلب الدائن الذي يحمل سندا ممهورا بالصيغة التنفيذية، وهو منظَم بموجب قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

العمومية[1]، ويجوز الشروع في إجراء الحجز على أموال المكلَف التي يسمح القانون بأن تكون محلا للحجز، بعد يوم من تبليغه الإنذار بالوفاء، حسب المادة 147 من قانون الإجراءات الجبائية.

والأصل أن يكون الحجز تنفيذيا بما يفيد بيع الأموال المحجوزة قصد استيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، ولا يمكن توقيع هذا الحجز إلا بوجود سند تنفيذي متمثلا في جدول التحصيل الصادر من المدير الولائي للضرائب، حسب نص المادة 143 من قانون الإجراءات الجبائية، فهذا السند يتيح توقيع الحجز على أموال المكلَف المدين تحت أي يد تكون ودونما حاجة إلى إذن من القضاء[2].

غير أن المشرع الجزائري أجاز لإدارة الضرائب مباشر الحجز التحفظي على أموال المكلَف حينما تكون الضريبة أو الرسم العقاري المستحق عليه غير واجبة الدفع، لكن تتوافر أسباب جدَية تدعو إلى الخشية من ضياع حقوق الخزينة العمومية، كمحاولة المكلَف تهريب أمواله أو إخفائها بما في ذلك التنازل عنها للغير، أو في حالة عدم وجود موطن مستقر له بالجزائر[3]، فتصدر إدارة الضرائب أمرا بالحجز على أموال المكلَف المدين بالضريبة أو الرسم العقاري، بقصد وضع الأموال المحجوزة كضمان للخزينة، حيث تغل يد المدين ليس من التصرَف فيها فحسب، بل حتى من الإنتفاع بها، إذ يمنع المشرع الجزائري الترخيص باستعمال أو استغلال هذه الأموال إلى حين رفع الحجز

---

1 – وفاء شيعاوي، المرجع السابق، ص 192.

2 – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011، ص 36 وما يليها.

3 – المرجع نفسه، ص 43.

عليها[1]، وفق الفقرة الثانية من المادة 381 من قـــانون الضـــرائب المباشـــرة والرســـوم المماثلة.

ولقد أكَد المشرع الجزائري على ضرورة المحافظة على الأموال المحجــوزة مـــن الضياع أو الهلاك ريثما يتم بيعها واستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، فنصَ على تعيين حارس للأموال المحجوزة يتولى حفظها طيلة مدَة الحجز، على أن يتـــابع جزائيـــا الحارس الذي يختلس الأموال المحجوزة[2]، وتحدَد أجرة الحارس مسبقا تبعـــا لتعريفـــات محدَدة بقرار من وزير المالية، كما يمكن أن يســـتفيد الحـــارس المعـــيَن مـــن اســـترداد المصاريف المبرَرة لحفظ الأموال المحجوزة، دون أن يزيد مبلغ هذه المصـــاريف عـــن نصف قيمة الأموال المحروسة، غير أنه إذا اسندت الحراسة إلى محشرة عمومية أو إلـــى محلات عامة تطبَق تعريفات خاصة، فإن هذه التعريفات هي التي يتم تطبيقها[3].

ثانيا: بيع الأموال المحجوزة: ينتهي التحصيل الجبري ببيع الأموال المحجوزة مـــن قبـــل إدارة الضرائب لتقتضي حق الخزينة العمومية من ثمن البيع[4]، ويتم ذلك كأصل عام عن طريق البيع بالمزاد العلني، ويلاحظ أن المشرع الجزائري قد حدَد شروط البيع بالتراضي لمنقولات المكلَفين بالضريبة التي تتمَ على يد أعوان المتابعات، المحضرين القضـــائيين أو محافظي البيع بالمزاد[5]، ولكنه لم يحدَد الإجراءات الأخرى للبيع كتلك المتعلقة بـــالإعلان

---

[1] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 226.

[2] – أنظر المادة 381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3] – أنظر المادة 150 من قانون الإجراءات الجبائية.

[4] – يجوز وفقا للمادة 381 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وضع الأموال المحجوزة تحـــت تصـــرَف الإدارات والهيئات العامة بترخيص مكتوب من المديرية العامة للضرائب، نظير دفع ثمنها أو اقتطاعه من ميزانيتها.

[5] – أنظر المادة 152 من قانون الإجراءات الجبائية.

والشهر وتقييم المحجوزات والمزاد العلني، إلا فيما يتعلَق ببيع المحل التجاري[1]، وبالتالي تخضع أحكام وإجراءات البيع فيما لم يرد بشأنه نص خاص ضمن التشريعات الجبائيـــة، إلى قواعد القانون العام المتمثل في قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

الفرع الثالث: تقادم الضريبة والرسم العقاري

من الثابت قانونا أن التقادم يتجسَد في صورتين أساسيتين، فقد يكون مكســـبا للحـــق العيني، كما قد يكون مسقطا للحق الشخصي، ولما كانت الضرائب والرسوم العقارية حقا لخزينة الدولة وهي في ذات الوقت التزام في ذمة المكلَف، فتعـــدَ مـــن طائفـــة الحقـــوق الشخصية التي يكون مصدرها القانون[2]، وعليه فإن التقادم المسقط هو ما يعنينا في هـــذا المقام والذي ينصرف إلى سقوط حق الدائن حينما لا يطالب به خلال مدَة زمنية يحـــدَدها القانون[3].

ويستند التقادم على اعتبارات ترتبط بالمصلحة العامة التي تنبني على أن اســـتقرار الكثير من التعاملات تقوم على فكرة التقادم، التي لا تقوم في الأساس على قرينة الوفـــاء أكثر من قيامها على وجوب احترام الأوضاع التي استقرَت ومضت عليهـــا مـــدَة زمنيـــة للإطمئنان إليها والثقة بها، ولكن فيما يتعلق بالديون الجبائية فإنه يتعذَر فيها بنـــاء فكـــرة

---

1 – أنظر المادة 151 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 230.

3 – يعتبر التقادم المسقط أحد أسباب انقضاء الإلتزام دون الوفاء به، كالابراء واستحالة التنفيذ بسبب أجنبي لا يد للمدين فيه، فيمتنع عن إدارة الضرائب تحصيل الضرائب والرسوم العقارية أو مطالبة المكلَف بها، وإن كـــان يتعـــيَن علـــى المكلَف في هذه الحالة الدفع بالتقادم عند تحقَق شروطه، لأن إدارة الضرائب لا تبادر من جانبها بإسقاط الضريبة عـــن المكلَف ولو توافرت شروطه القانونية. راجع في ذلك: مختار حسن حسني، المرجع السابق، ص 221.

التقادم على تلك القرينة، بالنظر إلى أن الإدارة الضريبية تمسك سجلات منتظمة يثبت فيها تحصيل دين الضريبة من عدمه، ومن ثمَة فلا محل هنا لافتراض وفاء المكلَف بالضريبة حين تثبت تلك السجلات العكس، وهذا يسوقنا إلى القول بأن الغرض من تقرير فكرة التقادم في المجال الجبائي، إنَما يهدف في الأساس إلى منع تراكم الديون الضريبية على المكلَف في ظل وجود إهمال من إدارة الضرائب في المطالبة بدين الضريبة لمدة زمنية معيَنة، فضلا عن إهمال المكلَف في المطالبة باسترداد ما حصَلته إدارة الضرائب منه من غير مسوغ قانوني ودون وجه حق.

أولا: التقادم المسقط للحق في تحصيل الضريبة والرسم العقاري: لقد حدَد المشرع الجزائري النطاق الزمني لتحصيل المستحقات الجبائية للخزينة العمومية، حيث منح لإدارة الضرائب بموجب المواد 39 و106 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة 311 من القانون المدني آجالا محدَدة بأربع سنوات لتأسيس الضرائب والرسوم العقارية وتحصيلها، تبدأ في السريان اعتبارا من اليوم الأخير من السنة المستحقَة عنها، فلا يمكن بعد انقضاء هذه المدَة متابعة المكلَف وإجباره على الدفع، حسب المادة 159 من قانون الإجراءات الجبائية، لتخلَف عنصر المسؤولية في التزامه وقتئذ وصيرورته التزاما طبيعيا، ما لم يقم المكلَف بمناورات تدليسية تحول دون تأسيس الضريبة أو الرسم المكلَف به، حسب المادة 39 من القانون ذاته.

أما الغرامات التي توقَعها إدارة الضرائب على المكلَف المخل بالتزاماته الجبائية، فيسري أجل التقادم بشأنها اعتبارا من اليوم الأخير من السنة التي ارتكبت خلالها

المخالفة، على أن يمدَد أجل التقادم بسنتين، في الحالة التي تثبت فيها إدارة الضـرائب أن المكلَف قد تعمَد بطريق التدليس، التهرب من دفع مستحقات الخزينة العمومية[1].

لقد حدَد أيضا المشرع الجزائري تقادم حقوق التسجيل بأربع سنوات كأصـل عـام، تسري بداية من تسجيل العقود والتصريحات المستحق عنها حقوق التسجيل[2]، كما تتقادم الغرامات الجبائية في مجال التسجيل بذات المدَة، اعتبارا من اليـوم الـذي تـتمكَن فيـه مصلحة التسجيل من اكتشاف وإثبات المخالفة بعد الإطلاع على كل عقد خاضع للتسجيل، أو من يوم تقديم الفهارس لها للتأشير عليها[3]، غير أن المشرع استثنى عدَة حالات يكون فيها أجل التقادم عشر سنوات، تتعلَق أغلبها بنقل الملكية دون عوض، وهي علـى النحـو الآتي[4]:

– تتقادم حقوق تسجيل التركات التي أغفل جزء منها بعشر سـنوات مـن يـوم تسـجيل التصريح بالتركة.

– تتقادم حقوق تسجيل التركات غير المصرَح بها بعشر سنوات من يوم فتح التركة.

– تتقادم دعوى تحصيل الرسوم والغرامات المستحقَة على إثر عـدم صـحَة شـهادة أو تصريح بديون بعشر سنوات من يوم تسجيل التصريح بالتركة.

– تتقادم دعوى إثبات صورية دين لأجل خصمه من التركة بعشر سنوات من يوم تسجيل التصريح بالتركة.

---

1 – أنظر المادة 106 من قانون الإجراءات الجبائية.

2 – أنظر الفقرة الأولى من المادة 118 من قانون الإجراءات الجبائية.

3 – أنظر المادة 119 من قانون الإجراءات الجبائية.

4– أنظر المواد 121، 122، 123، 124 و125 من قانون الإجراءات الجبائية.

– تتقادم بعشر سنوات من تاريخ تسجيل العقد أو التصريح دعوى تحصيل الحقوق المستحقة إثر بيان غير صحيح في عقد هبة بين الأحياء أو في تصريح بنقل الملكية عن طريق الوفاة لرابطة أو درجة القرابة بين الواهب أو المورَث والموهوب لهم أو الورثة أو الموصى لهم، فضلا عن كل بيان غير صحيح لعدد أولاد المورَث أو الوارث أو الموهوب له أو الموصى له.

ثانيا: تقادم الحق في إجراء المراجعة: منح المشرع الجزائري لإدارة الضرائب بموجب المادة 40 من قانون الإجراءات الجبائية سنة كاملة لإجراء المراجعة، بالنسبة لكل إغفال أو خطأ يتم اكتشافه إثر التحقيقات التي تقوم بها، تحسب هذه السنة دون المساس بأجل الأربع سنوات الخاصة بالتقادم، من نهاية سنة تبليغ اقتراح الرفع في الضريبة، في حين حدَد المشرع أجل تقادم الحق في إجراء المراجعة بسنتين حسب المادة 107 قانون الإجراءات الجبائية في حالتين:

1/ يجوز لإدارة الضرائب تصحيح كل خطأ يرتكب في مجال الضرائب والرسوم المؤسسة عن طريق الجداول عندما تصدر قرارا يعفي المكلَف من دفعها، سواء تعلَق الأمر بنوع الضريبة أو بمكان دفعها، وذلك إلى غاية انتهاء السنة الثانية التي تلي سنة صدور القرار.

2/ يمكن لإدارة الضرائب تدارك كل إغفال أو نقص في الضريبة يتم اكتشافه إما بدعوى أمام المحاكم الجزائية أو على إثر فتح تركة مكلَف بالضريبة أو تركة زوجه، وذلك ضمن أجل يمتد إلى غاية انقضاء السنة الثانية التي تلي السنة التي صدر فيها القرار الذي أنهى الدعوى أو التي تمَ فيها التصريح بالتركة.

ثالثا: تقادم استرداد الضريبة أو الرسم العقاري المحصل دون وجه حق: أجاز المشــرع الجزائري للمكلَف مطالبة الإدارة الضريبية باسترداد المبالغ المدفوعة منه بالزيــادة عــن المقدار الحقيقي للضريبة أو الرسم العقاري المستحق عليه، فضلا عن المبالغ المحصَــلة منه أصلا دون وجه حق أو عن طريق الخطأ[1]، غير أنه لا يمكن للمكلَف ممارسة حقَــه في الاسترداد إلا إذا كان قد دفع فعلا قيمة الضريبة أو الرسم العقاري المدين به، ويكــون فيما دفعه من ديون يعتقد أنه يزيد عن القيمة الحقيقية لما هو مستحق عليه، أو أن كل مــا دفعه قد حصَلته إدارة الضرائب دون وجه حق أو بصورة غير قانونية، فلا ينشــأ حــق المكلَف في استرداد ما دفعه إلا إذا تحقَق الدفع فعلا، ولا يمكن المطالبة باسترداد مبالغ لم تدفع بعد[2]، كما أنَه وبخصوص رسوم التسجيل فإنه لا يمكن استرداد مــا حصَــلته إدارة الضرائب منها بصفة قانونية على العقود والوثائق التي يتم إبطالها أو فسخها لاحقا، إلا إذا كان الإبطال أو الفسخ قد تقرَر بموجب حكم أو قرار حاز قوَة الشيء المقضي فيه[3]، وفي جميع الأحوال يتعيَن على المكلَف بالضــريبة أو الرســم العقــاري تقــديم طلــب لإدارة

---

[1] - يلاحظ في هذا السياق بخصوص رسوم الإشهار العقاري، أن العديد من المحافظين العقاريين يعتبــرون أن مبلــغ رسم الإشهار العقاري الذي يتم قبضه بمناسبة طلب إجراء إشهار عقاري يصبَ نهائيا في حساب الدولة، ومن ثمَة فهو غير قابل للاسترجاع، عملا بأحكام المادة 353-10 من قانون التسجيل، التي تنص على أنــه: "لا يســترجع الرســم والغرامة المسدَدتان إلا في حالة ارتكاب خطأ من طرف المحافظ العقاري".

وقد دفع هذا الأمر المديرية العامة للأملاك الوطنية لمراسلة مديري الحفظ العقاري على مســتوى الولايــات للتــذكير والتأكيد على أن مبلغ رسم الإشهار العقاري المحصَل بمناسبة طلب تنفيذ إجراء إشهار عقاري، يبقى كرصيد لصــالح محرَر العقد في حال رفض إيداع أو رفض إجراء، إذا لم يتسبَب المحافظ العقاري في ذلــك، وهــذا لتغطيــة الرســم المستحق عند استيفاء نفس الإجراء المطلوب في وقت لاحق بعد تصحيح الخطأ أو تصويب العيب أو لاستيفاء إجراءات أخرى، حسب المادة 353-11 من قانون التسجيل. راجع في ذلك المذكرة رقم 9401، المؤرخة في 2009/08/31، الصادرة عن المديرية العامة للأملاك الوطنية، الموجَهة للمدراء الولائيين للحفظ العقاري والمفتشين الجهويين لأمــلاك الدولة والحفظ العقاري، تتعلَق برسم الإشهار العقاري.

[2] - محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 220.

[3] - أنظر المادة 190 من قانون التسجيل.

الضرائب يتضمَن استرداد كل أو بعض المبالغ التي أدَيت منه دون وجـــه حـــق قبـــل أن ينقضي حقه فيها بالتقـــادم[1].

فقد حدَدت المادة 109 من قانون الإجراءات الجبائية، أجل تقادم دعوى استرداد مـــا تمَ دفعه من ضرائب دون وجه حق أو بصفة غير قانونية نتيجة خطأ يرتكبه المكلَـــف أو الإدارة بثلاث سنوات تبدأ في السريان من تاريخ الدفع، وعندما تصبح هذه الحقوق قابلـــة للاسترجاع بسبب حدث لاحق لدفعها، يؤجل سريان المدَة المنوَه عنها إلى اليوم الذي وقع فيه هذا الحدث، في حين حدَدت المادة 126 من القانون ذاته مدَة تقادم دعـــوى اســـترداد المبالغ المقبوضة من رسوم التسجيل دون وجه حق بأربع سنوات، يبدأ سريانها من يـــوم دفع الرسوم أو من تاريخ وقوع الحدث الذي تصبح فيه رسوم التسجيل المدفوعـــة قابلـــة للاسترداد.

المطلب الثاني: ضمانات تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية

خوَل المشرع الجزائري لإدارة الضرائب جملة من الضمانات التي تكفـــل تحصـــيل مستحقات الخزينة العمومية من الإيرادات الجبائية العقارية، حين يخلَ المكلَفون بالآجـــال المحدَدة للوفاء بها أو استعمال الغش والتحايل بهدف التهرب غير المشروع من آدائها كلَية أو في جزء منها.

بيد أن هذه الضمانات لم ترد على سبيل الحصر، إذ يحق لإدارة الضرائب أن تباشر كل إجراء تراه مفيدا قصد تحصيل مستحقات الخزينة العمومية، لـــذلك سنقتصـــر علـــى

[1] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 221.

توضيح أهم الضمانات المخولَة لإدارة الضرائب من أجل تحصـيل الإيـرادات الجبائيـة العقارية المستحقَة للخزينة العمومية.

الفرع الأول: التأمينات العينية (حق الإمتياز والرهن القانوني)

أولا: حق الإمتياز: من الثابت قانونا أن الإمتياز هو أولوية يقرَره القـانون لـدين بعينـه لصفة فيه[1]، والدين الممتاز تكون له الأولوية والأسبقية على سائر الديون عند الإقتضاء، وماعدا الدين الممتاز تقسَم باقي الديون قسمة غرماء، ما لم تكن هناك أولويات وترتيبـات أخرى يقرَرها القانون[2].

إن القانون هو الذي يتولَى تعيين الحقوق التي تقتضي طبيعتها أن تكـون ممتـازة، ويبيَن شروط الإمتياز ونطاقه وما عساه أن يرد عليه من أموال، كما أنه هو الذي يعـيَن مرتبة هذا الإمتياز[3]، ويختار المشرع بعض الحقوق نظرا لأهميتها ويجعل منها حقوقـا ممتازة لمبرَرات تسوغ تفضيلها على غيرها[4]، وفي هذا الصدد تعد كافة حقوق الخزينـة العمومية للدولة ديونا ممتازة، ومن ضمنها الإيرادات الجبائية العقارية، إذ تستوفى قبل ما عداها من الديون[5]، حسب المادة 991 من القانون المدني.

---

1 – أنظر المادة 982 من القانون المدني.

2 – عبد الهادي مقبل، المرجع السابق، ص 196.

3 – ناجي محمد سعد، المرجع السابق، ص 288. أنظر أيضا زكريا شلش، المرجع السابق، ص 88.

4 – وجدي شفيق فرج، الموسوعة العلمية الشاملة في الضرائب العقارية، المجلد الثاني، المرجع السابق، ص 821.

5 – في حالة تزاحم حقوق الخزينة العمومية فيما بينها، فإنها ترتَب وفقا لما نصَت عليه المادة 991 من القانون المدني والمادة 382 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على النحو الآتي:

- المصاريف القضائية
- إمتياز الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة
- إمتياز ديون الدولة
- إمتياز الحصائل والديون غير الجبائية المستحقة للجماعات المحلية والمؤسسات العمومية
- إمتياز الغرامات والعقوبات المالية.

لقد أكَد المشرع الجزائري على حق الإمتياز المقرَر للخزينة العمومية كضمان لتحصيل الضرائب والرسوم العقارية، في العديد من النصوص القانونية، فنجد النص العام في المادة 991 من القانون المدني، التي تقضي بمنح حق الإمتياز للمبالغ المستحقة للخزينة العامة من ضرائب ورسوم وحقوق أخرى من أي نوع كانت، وقد تضمَنت التشريعات الجبائية ما يؤكَد هذا المعنى، فقرَرت كل من المواد 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 366 من قانون التسجيل[1] والمادة من قانون الإجراءات الجبائية، جعل الضرائب والرسوم المستحقة للدولة ديونا ممتازة، تستوفى من أموال المكلَفين المدينين المثقلة بهذا الإمتياز، في أي يد كانت وقبل أي حق آخر باستثناء المصاريف القضائية.

إن الأصل في الضرائب والرسوم العقارية أنها ديون شخصية، وتعتبر كافة أموال المكلَف بها ضامنة لها، وبالتالي تعدَ من هذا الجانب حقوق الإمتياز الواردة عليها حقوق امتياز عامة، كونها ترد على جميع أموال المكلَف المدين بها، غير أنه استثناء بالنسبة لرسوم التسجيل، فإن الإمتياز المقرَر للدولة قصد ضمان تحصيلها لا يرد حسب المادة 366 من قانون التسجيل سوى على المنقولات والعقارات بالتخصيص التي يملكها المدين، بما يعني خروج العقارات بالطبيعة المملوكة له من الأموال التي يرد عليها حق الإمتياز، ممَا يجعل امتياز رسوم التسجيل امتيازا خاصا كونه يرد على بعض أموال المدين، وهو ما يثير التساؤل في الحقيقة عن الحكمة التي توخاها المشرع الجزائري من جعل حق الإمتياز قاصرا على بعض أموال المدين فيما يتعلق برسوم التسجيل على النحو المنوه

[1] – المادة 366 من قانون التسجيل، معدلَة بموجب المادة 133 من قانون المالية لسنة 1985 سالف الذكر.

عنه توَا، ومدَه ليشمل جميع أموال المدين بالنسبة للضرائب العقارية الأخرى، إذ كان من الأحرى مد نطاقه ليشمل جميع أموال المكلَف المدين في جميع الحالات، طالما أن الأمـــر يتعلَق بحقوق الخزينة العمومية.

ثانيا: الرهن القانوني: لقد ورد النص على الرهن القانوني كضـــمان لـــدفع الضـــرائب والرسوم العقارية ضمن أكثر من نص قانوني من التشريعات الجبائية، فقد قرَر المشـــرع الجزائري بموجب المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرســـوم المماثلـــة[1]، أن للخزينة العمومية رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدين بالضـــريبة أو الرســـم العقاري، من أجل تحصيل مختلف الضرائب والرسوم العقارية وكذا الغرامات المرتبطـــة بها، ويأخذ هذا الرهن مرتبته تلقائيا اعتبارا من تاريخ قيده لدى المحافظة العقاريـــة، ولا يمكن أن يتم ذلك إلا ابتداء من التاريخ الذي فرضت فيه على المكلَف بالضريبة زيـــادة أو غرامة لعدم إتمام الدفع.

كما نصَت المادة 367 من قانون التسجيل على هذا الرهن[2]، وهي تشترط قيده لدى المحافظة العقارية حتى يسري أثره ويأخذ مرتبته وقتئذ، وهو ما أكَدته المـــادة 87 مـــن قانون التسجيل، حين قضت بأن يسري الرهن القانوني المترتَب لخزينـــة الدولـــة علـــى

---

[1] – المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، معدَلة بموجب المادة 17 من القانون رقـــم 12/05، المؤرخ في 2005/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 2005، والمـــادة 16 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 08 من قانون المالية 2016 المنوَه عنهما سلفا.

[2] – المادة 367 من قانون التسجيل، معدَلة بموجب المادة 133 من قانون المالية لسنة 1985 سالف الذكر.

عقارات التركة، ويأخذ مرتبته من يوم تسجيله في المحافظة العقارية، ولا يمكن تسجيل هذا الرهن إلا من تاريخ استحقاق الضريبة أو الرسم العقاري[1].

الفرع الثاني: الرقابة الجبائية

يتَسم النظام الجبائي الجزائري بكونه نظام تصريحي، بما يعني أن تأسيس الضرائب والرسوم المختلفة يتمَ من خلال البيانات والمعطيات التي يدرجها المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري ضمن التصريح الذي يسلَمه لإدارة الضرائب، لذلك خوَل المشرع الجزائري إدارة الضرائب سلطة واسعة في إجراء الرقابة، من أجل التأكد من صحَة البيانات الواردة ضمن التصريحات المكتتبة وسلامة الأسس التي يتم تقدير الضريبة أو الرسم العقاري وفقا لها[2]، وهو ما من شأنه أن يجسَد احترام مبدأ مساواة جميع المكلَفين أمام الضريبة[3]، فضلا عن ضمان مستحقات الخزينة من الإيرادات الجبائية العقارية كاملة غير منقوصة، وتتمثل إجراءات الرقابة الجبائية على وجه الخصوص في إجراء التحقيق والمعاينة، وحق الإطلاع على وثائق ومستندات المكلَفين بالضرائب والرسوم العقارية.

---

[1] – كان هناك تناقض بين المادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة والمادة 367 من قانون التسجيل بشأن تسجيل الرهن القانوني لدى المحافظة العقارية، فالمادة 388 كانت تعفي الرهن القانوني من التسجيل لدى المحافظة العقارية، بينما تشترط المادة 367 ذلك، غير أن المشرع رفع هذا التناقض بتعديله للمادة 388 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، بموجب المادة 08 من قانون المالية لسنة 2016 المنوَه عنه، من خلال النص صراحة على تسجيله لدى المحافظة العقارية.

[2] – عادل بن عبد الله وعادل مستاري، حقوق المكلَف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 04، 2009، ص 273. أنظر أيضا
Yves BRARD, Contrôle fiscale et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement stricturel, L'harmattan, Paris, 2007, p 12.

[3] - Marc LEROY, L'organisation du contrôle fiscale, Revue française de science politique, Presses de La Fondation nationale des sciences politiques, Paris, Volume 44, Numéro 05, 1994, p 811.

أولا: إجراء التحقيق والمعاينة: أجاز المشرع الجزائري لإدارة الضرائب إمكانية إجــراء تحقيق وتحرَ في حسابات المكلَفين بالضريبة، لتأمين وعائها ومراقبتها بواسطة موظفيهــا الذين لهم رتبة مفتش على الأقل، إذ يكفل القانون لإدارة الضرائب مراقبــة التصــريحات والمستندات المستعملة لفرض كل ضريبة أو رسم عقاري، بصــورة دوريــة ولأهــداف مسطَرة مسبقا، وتبدأ باستلام التصريحات الجبائية المرسلة أو المودعة من قبل المكلَفــين، وتتم مراقبتها بطريقة منتظمة وغير انتقائية، وذلك عن طريق الفحص الشكلي للعناصــر المصرَح بها وتسوية الأخطاء إن وجدت، بهــدف تصــحيح الأخطــاء الملحوظــة فــي التصريحات والتحضير لبرمجة الملفات للرقابة المعمَقة فيما بعد[(1)]، والتي تتعلَق بمجمــل عمليات البحث المعمَق، بهدف الكشف عن فروقات محتملة بين المداخيل المصرَح بها من قبل المكلَف، مع ما لدى المصالح الجبائية من معطيات ومعلومات تتعلَق بذمَته الماليــة[(2)]، فهذا النوع من التحقيق يرمي إلى التحقَق من التوازن بين دخل المكلَف المصرَح به وذمَته المالية، بما يشمل العناصر المكونة لنمط معيشته[(3)].

ويمكن أن تتم الرقابة خارج مكاتب مصالح إدارة الضــرائب، إذ تفحــص الوثــائق والمستندات المقدَمة من قبل المعني في عين المكان، فالتصريح مثلا بدخل ضئيل لعقــار يوجد ضمن منطقة حضرية أو صناعية، يثير لا محالة الشك والريبة، مما يحــتَم التوجــه إلى مكان وجود العقار للتأكَد من مصداقية تصريح المكلَف المعني[(4)].

---

[1] – مصطفى عوادي، الرقابة الجبائية على المكلَفين بالضريبة في النظام الضريبي الجزائري، مطبعة مزوار، الجزائر، الطبعة الأولى، 2009، ص 12 وما يليها.

[2] – المرجع نفسه، ص 14.

[3] - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 69.

[4] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 247.

ثانيا: الحق في الإطلاع: لقد عرفنا فيما سبق أنه يتعيَن على المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري التصريح بممتلكاته ودخله ومختلف معاملاته العقارية لدى إدارة الضرائب، وضمانا لصحَة تلك التصريحات، أجاز المشرع الجزائري للإدارة الجبائية حق الإطلاع على وثائق ومستندات المكلَف، التي تفيد في عملية ربط الضريبة والرسم العقاري وتحديد مقدارهما وضمان تحصيلهما بصورة سليمة.

لقد خوَل المشرع لموظفي إدارة الضرائب المؤهلين حق الإطلاع على الوثائق والمحرَرات المهمَة، لتحديد وعاء أي ضريبة كانت بما فيها الضرائب والرسوم العقارية، سواء كانت هذه الوثائق بحوزة المكلَف المعني أو كانت لدى غيره من الهيئات والإدارات العمومية، إذ لا يمكن لموظفي الإدارات العمومية أن يحتجوا بالسر المهني اتجاه موظفي إدارة الضرائب[1]، وفق المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية[2]، بل يتعيَن على بعض الهيئات والمصالح الإدارية أن ترسل تلقائيا أو بناء على طلب إدارة الضرائب أي معلومة أو وثيقة لازمة لإعداد القوائم الضريبية، مثلما هو الشأن بالنسبة لمصالح البلديات فيما يتعلَق بالضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، ففي هذا السياق نجد أن المشرع الجزائري قد ألزم مصالح البلديات المكلَفة بالعمران أن ترسل إلى المصالح الجبائية المختصة قبل أول فيفري من كل سنة، كشفا تبيَن فيه تراخيص البناء الجديدة أو

---

[1] – فضيلة عباس غائب، مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، المجلد 12، العدد 46، 2010، ص 17. أنظر أيضا عاطف إبراهيم كامل، المرجع السابق، ص 16.

[2] – المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية، معدَلة بموجب المادة 29 من قانون المالية لسنة 2003 سالف الذكر.

المعدَلة الصادرة خلال السنة الماضية، حسب المادة 262 مكرر من قــانون الضــرائب المباشرة والرسوم المماثلة[1].

من جانب آخر، يمكن لموظفي إدارة الضرائب أن يطلبوا الإطلاع علــى مســتوى الولايات والدوائر والبلديات على عقود نقل الملكية العقارية وفق المادة 49 مــن قــانون الإجراءات الجبائية، غير أن حق الإطلاع لدى الموثقين لا يمكن أن يكون على الوصــايا والهبات المعدَة من قبل الموصين وهم على قيد الحياة، حسب المادة 48 من القانون ذاته.

يحرَر موظف إدارة الضرائب المختص محضرا عند كل اطلاع، يثبت فيه البيانــات المتعلقة بالمكلَف ووعاء الضريبة أو الرسم العقاري والوثائق المطَلــع عليهــا والنتــائج المتحصَل عليها بعد الإطلاع، فضلا عن الجهة التي تمَ الإطلاع لديها[2]، وفي حالة رفض هذه الأخيرة تمكين موظفي الإدارة الجبائية من حق الإطلاع، يحرَر الموظف المؤهل بحق الإطلاع محضرا بذلك، وتتعرَض عندئذ الجهة غير المتعاونة مع إدارة الضــرائب إلــى عقوبات مالية تتراوح حسب المادتين 62 و63 من قانون الإجراءات الجبائية بين 5000 و50000 د.ج، فضلا عن غرامات تأخيرية تقدَر ب100 د.ج عن كل يوم تأخير، يبــدأ سريانها من تاريخ المحضر المحرَر لإثبات الرفض، على أن يتمَ النطق بهذه العقوبات من طرف المحكمة الإدارية المختصَة بناء على دعوى استعجالية يرفعهــا المــدير الــولائي للضرائب.

---

[1] – المادة 262 مكرر من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، محدثة بموجب المادة 20 من قــانون الماليــة التكميلي لسنة 2015 المنوَه عنه سلفا.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 251.

الفرع الثالث: إستعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة

من الثابت قانونا أن إدارة الضرائب تعتمد بشكل أساسي في تقدير الرسوم المستحقة للخزينة العمومية في مجال حقوق التسجيل المرتبطة بعمليات نقل الملكية والحقوق العقارية بمقابل على وجه الخصوص، على التقديرات التي يقدَمها المتعاقدون بشأن التصرفات القانونية المبرمة بينهم[1]، سيَما المتعلقة بعمليات البيع باعتباره أكثر العقود تداولا وانتشارا بين الناس، وطالما أن الأمر كذلك، فإن احتمال الغش والتحايل من قبل بعض المتعاقدين وارد، من خلال التصريح بقيم أقل بغرض التهرب من دفع كامل الرسوم المستحقة للخزينة العمومية.

في هذا السياق سنَ المشرَع الجزائري بموجب المادة 38 مكرر3 من قانون الإجراءات الجبائية، إجراء حق الشفعة لفائدة الخزينة[2]، سعيا منه إلى استدراك كل محاولة للغش والتي قد تؤثَر على تحصيل حقوق التسجيل المستحقَة على عمليات نقل الملكية العقارية بمقابل عن طريق البيع، ومعالجة هذه الممارسات التي تنعكس سلبا على الإيرادات الجبائية للخزينة العمومية.

أولا: مفهوم حق الشفعة المستعمل لفائدة الخزينة: يحق للمالك بمقتضى ما يخولَه له حق الملكية استعمال ملكه واستغلاله والتصرف فيه، وتبعا لذلك يستطيع المالك من حيث الأصل أن يبرم التصرَف الذي يريده مع غيره ممَن يرتضيه في إطار احترام أحكام

---

[1] - Julien SERAQUI, Op.cit, p 523.

[2] – كان إجراء الشفعة لفائدة الخزينة منصوصا عليه بالمادة 118 من قانون التسجيل، ثم نقل المشرع الجزائري مضمونها إلى المادة 38 مكرر3 من قانون الإجراءات الجبائية، بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة 2011، وهي معدَلة بموجب المادة 38 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

القانون، سيَما المتعلقة منها بأركان العقد من تراض ومحــل وســبب والشــكل الرســمي بخصوص التصرَفات الواردة على الملكية والحقوق العقاريـــة، غيــر أن لهــذه القاعــدة استثناء، يتعلَق بحالات التصريح غير الحقيقي بالقيَم التجارية للعقارات وقــت البيــع، إذ خوَل المشرع الجزائري إدارة الضرائب مباشرة إجراء الشفعة لفائدة الخزينـــة واكتســاب العقار أو الحق العيني العقاري محل البيع لصالح الدولة بدل المشتري.

وقد استثنى المشرع الجزائري بعض التصرَفات والوقائع القانونية المتضــمنة نقــل الملكية العقارية من إجراء الشفعة لفائدة الخزينة، ترجيحا منه انتفاء فرضية الغش الجبائي بالنظر لطبيعة التصرف وأطرافه والغرض الذي يستهدفه، ما يعني أن المشرع قــد حــدَد نطاقا لمباشرة هذا الإجراء، الذي يدخل ضمن العمل الإداري المستمر لإدارة الضــرائب، وطالما هو كذلك فهو حتما يتم عبر إجراءات يتعين على إدارة الضرائب الالتزام بها حتى تكتسب الدولة المال العقاري محل عملية البيع.

1/ تعريف حق الشفعة لفائدة الخزينة: من أجل بيان مضمون حــق الشــفعة المســتعمل لفائدة الخزينة في المجال الضريبي بشكل دقيق، فإنه من المفيد استجلاء مضمون الشــفعة وفق القواعد العامة المدرجة ضمن القانون المدني، إذ تعدَ الشفعة كما هو معــروف أحــد أسباب كسب الملكية العقارية في النظام القانوني الجزائري(1)، وهي وفق المادة 794 من القانون المدني رخصة تجيز الحلول محل المشتري في يبيع العقار، ويشمل ذلــك كافــة حقوق المشتري والتزاماته الناشئة عن عقد البيع أو المترتبة عليه، وبذلك تنتهــي الشــفعة إلى اكتساب ملكية العقار المبيع أو اكتساب الحق العيني عليه ولو جبرا على المشــتري،

---

1 – أنظر المواد من 773 إلى 843 من القانون المدني.

فحين يعلن من يثبت له الحق في الأخذ بالشفعة رغبته في الأخذ بها، فإنــه يحــلَ محــلَ المشتري في بيع العقار بصرف النظر عن رضاه وموافقته[1].

أما في المجال الجبائي، فقد خوَل المشرع الجزائري لإدارة الضرائب استعمال حــق الشفعة لفائدة الخزينة بمقتضى المادة 38 مكرر3 من قانون الإجراءات الجبائية، في شكل ما اصطلح عليه بحق المزايدة بالعشر[2]، ويتجسَد هذا الحق في حلول الدولة محــل كــل شخص طبيعي أو معنوي في شراء المال العقاري الذي يكون ثمنه المصرَح به في عقــد البيع أقل بكثير من قيمته النقدية الحقيقية، فاستعمال حق الشفعة لفائدة الخزينــة لا يعتبــر وسيلة لاكتساب الدولة أموالا بأسعار منخفضة، بل هدفه جبائي وردعي يتمثل فــي قمــع الإخفاء والإنقاص في الثمن المصرَح به في عمليات نقل الملكية والحقــوق العقاريــة[3]، وبالتالي فإن الهدف من حق الشفعة في المجال الجبائي هــو المحافظــة علــى الحقــوق المستحقة للخزينة العمومية من الإيرادات الجبائية، المرتبطة بتسجيل عقود البيع العقاري.

2/ استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة: تباشر إدارة الضرائب حق الشفعة لفائدة الخزينة حين تكشف وجود غش وتحايل من المتعاقدين، قصد التملَص من دفع رســوم التســجيل المستحقَة عن عمليات نقل الملكية بمقابل، غير أن احتمال الغش الجبائي ينتفي في بعــض الحالات بالنظر لطبيعة التصرف وأطرافه والغرض الذي يستهدفه، ممَا يجعلها تخرج عن

---

1 – أحمد خالدي، الشفعة بين الشريعة الإسلامية والقانون المدني الجزائري، على ضوء اجتهاد المحكمة العليا ومجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2006، ص 19.

2 – حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية، المرجع السابق، ص 36.

3 – منشور وزارة المالية رقم 09/01، المؤرخ في 12 أوت 2009، الموجَه لكل من مديري الضرائب وأملاك الدولة والحفظ العقاري بالولايات، يتعلق بممارسة حق الشفعة للدولة، ص2.

نطاق تطبيق حق الشفعة لفائدة الخزينة، ويقتضي استعمال حق الشـفعة لفائـدة الخزينـة استنفاذ إجراءات معيّنة على غرار سواه من الأعمال التي تندرج ضمن النشاط الإداري.

أ/ **نطاق تطبيق حق الشفعة لفائدة الخزينة:** الأصل أن يمارس حق الشفعة حصريا علـى العقارات والحقوق العقارية وفق المادة 794 من القانون المدني سالفة الـذكر، غيـر أن المادة 38 مكرر3 من قانون الإجراءات الجبائية، مدَدت استعمال حـق الشـفعة لفائـدة الخزينة ليشمل أيضا عمليات بيع المحلات التجارية وعنصر الزبـائن الـذي يعـدَ أهـم مشتملاتها، فضلا عن حق الإيجار أو وعد بالإيجار على العقار كله أو جزء منه، وكـذا الأسهم أو الحصص في الشركة، وذلك في الحالات التي ترى فيهـا الإدارة الجبائيـة أن التصريح بثمن البيع أو القيمة غير كاف وفق المادة 38 مكرر3 المنوَه عنها، أو تمَ الإتفاق على تخفيضه بما لا يدع مجالا للشك في ذلك[1].

بيد أن المشرع الجزائري قد أعفى بعض التصرفَات والوقائع القانونية مـن إجـراء حق الشفعة لفائدة الخزينة، إذ قدَر انتفاء نيَة الغش بشأنها، والملاحـظ أن منشـور وزارة المالية رقم 09/01، المؤرخ في 2009/08/12 المنوَه عنه، قد تضمَن حالتين إضافيتين لا يجوز فيهما استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة، فضلا عن باقي الحالات الواردة ضمن المادة 794 من القانون المدني، ويتعلَق الأمر بنقل الملكية دون عوض وعمليات القسـمة والمبادلة.

---

[1] – أشار منشور وزارة المالية رقم 09/01 المنوَه عنه، إلى بعض المعايير التي يتعيَن على إدارة الضرائب مراعاتها حين تقرَر مباشرة إجراء الشفعة لفائدة الخزينة، كأن تكون مبالغ القيم المعاد تقديرها مساويا أو تفوق أربعة ملايين دينار جزائري بالنسبة للعقارات المبنية وثلاثة ملايين دينار بالنسبة للمحلات التجارية، وأن يزيد الفرق بين القيمة المصـرَح بها والمعاد تقديرها على 50% من القيمة المصرَح بها. راجع في ذلك منشور وزارة المالية رقـم 09/01، المرجـع السابق، ص 03.

ومهما يكن من الأمر، فإنه بالجمع بين الحالات التي وردت ضمن المادة 794 من القانون المدني وتلك الواردة بالمنشور الوزاري سالف الذكر، تعفى التصرفات والوقائع القانونية التالية من استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة:

- نقل الملكية مجانا كالهبات والتركات، لأن نقل الملكية العقارية في هذه الحالة يتمَ من دون عوض، واستعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة يقتضي وجود نقل للملكية بمقابل عن طريق البيع، وهو ما لا يتحقق بشأن الهبات والتركات، ممَا ينتفي معه بصورة مطلقة فرضية إخفاء الثمن أو إنقاصه.

- القسمات والمبادلات بفارق أو دون فارق الأنصبة، إذ تكون عميات القسمة والمبادلة (المقايضة) المنصبَة على العقار معفاة من استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة، سواء كانت بفارق أو من دون فارق الأنصبة.

ففيما يتعلَق بالقسمة فهي وفقا لنص المادة 713 من القانون المدني، عقد يهدف إلى وضع حد لملكية على الشيوع من خلال تقسيم المال الشائع بين الشركاء، والأصل فيها أن تكون محضة تتحقق في الحالة التي يتلقى فيها الشريك حصَة تساوي قيمة حقوقه في المال الشائع محل القسمة، غير أن القسمة قد تكون بمعدَل الرجوع (القسمة غير المتساوية)، كما رأينا سلفا، ومن ثمَة تعدَ القسمة من حيث الأصل مجرد عملية كاشفة لحقوق ثابتة مسبقا ولا تتضمن أي عوض أو مقابل يمكن أن يقترن بإخفاء الثمن أو الإنقاص منه، وبالتالي لا مجال لاستعمال الشفعة لفائدة الخزينة، لارتباط هذا الإجراء حصرا بعمليات نقل الملكية العقارية بمقابل، بل حتى حين يتعلَق الأمر بالقسمة بمعدَل الرجوع، فلا يجوز أيضا الأخذ

بالشفعة لفائدة الخزينة، لأن المعدَل النقدي في القسمة لا يعدَ ثمنا، بل هو تعويض للمتقاسم عمَا نقص من نصيبه عند تعذَر اختصاصه بكامل نصيبه عينا[1].

أما بالنسبة للمبادلة (المقايضة)، فهي وفق المادة 413 من القانون المدني عقد يلتزم فيه كل من المتعاقدين أن ينقل إلى الآخر على سبيل التبادل ملكية مال غير النقـود، وقـد سبق القول أن المقايضة إمَا أن تكون عادية ومن دون شروط حينما تكون الأشياء المتبادلة متساوية القيمة، وقد تتضمَن في بعض الأحيان فائضا يساوي الفرق بين قيمـة الأشـياء المتبادلة، يسدَد على العموم نقدا، حسب المادة 414 من القانون المدني.

وترجع علَة منع الأخذ بالشفعة لفائدة الخزينة في المبـادلات بـالنظر إلـى محـل المقايضة المتمثَل في نقل ملكية مال غير النقود، ممَا ينتفي معه الإخفاء أو الإنقاص مـن الثمن، بيد أن تعميم منع استعمال الشفعة ليشمل المقايضة مع فارق الأنصبة وفقا للمنشور الوزاري سالف الذكر أمر يلفَه الغموض، بالنظر إلى أن الثابت قانونا وفق المـادة 226 من قانون التسجيل، أنه إذا تضمَن عقد المقايضة مبادلة عقارات غير متساوية القيمة، أي أن هناك فائضا أو زيادة قيمة بين حصَة وأخرى، فإن هذه العملية تحلَـل مـن الناحيـة الجبائية كمبادلة في حدود الحصَة الأقل قيمة وكبيع في حدود الفرق بين قيمتي الحصَـتين المتبادلتين[2]، وهذا ما يجعل تسجيل العقد المحرَر في هذا الشأن يخضع لرسم المقايضـة بالنسبة للحصَة الأقل قيمة، ولرسم البيع في حدود الفرق بين الحصـتين[3]، وأن إمكانيـة حدوث غش جبائي بإنقاص الثمن بشأن الجزء الأخير واردة.

---

[1] – أحمد خالدي، المرجع السابق، ص 177.

[2] – وناس علي، المرجع السابق، ص 24.

[3] - Guide fiscal de l'enregistrement, op.cit, p 26.

– الأملاك المباعة عن طريق المزايدات الإدارية أو القضائية، ذلك أن المزايـدة ترسـو حتما على أكبر مزايد المتقدَم بأعلى ثمن، وبالتالي لا مجال لإخفاء الثمن أو إنقاصه فـي هذه الحالة، ويستوي في هذه المزايدة أن تتم إجراءاتها أمام القضاء أو الإدارة، طالما أنها منظَمة بموجب القانون، بيد أنه يجوز استعمال الشفعة لفائدة الخزينة، حين بيـع العقـار بالمزاد العلني الذي يجريه الأشخاص العاديين بأنفسهم، دون أن يتم أمام القضاء أو بمعية الإدارة، لعدم توفر الضمانات التي يتطلبها القانون لكفالة العلانية، وإيقاع البيع حتما علـى صاحب العطاء الأكبر[1].

– إذا وقع البيع بين الأصول والفروع أو بين الأزواج أو بين الأقارب إلى غاية الدرجـة الرابعة أو بين الأصهار لغاية الدرجة الثانية، فلا يجوز استعمال الشفعة لفائدة الخزينة في هذه الحالة بالنظر لصلة القرابة القائمة بين البائع والمشتري، وأن هذه الصلة قد روعيـت في عملية البيع، وما يمكن أن يستتبع ذلك عادة من محاباة للمشتري ومجاملته في شـروط البيع والثمن، وهو ما ينفي نيَة الغش لدى المتعاقدين بهدف التهرَب من رسوم التسجيل[2].

– إذا بيع العقار ليكون محل عبادة أو ليلحق بمحل العبادة، وعلَة المنع في هـذه الحالـة قائمة على اعتبار ديني قدَمه المشرَع على مصلحة الخزينة العمومية، كما ينـدرج ذلـك ضمن التزام الدولة بحماية وضمان ممارسة الشعائر الدينية للأفراد، فإذا باع المالك عقاره لمشتر بقصد بناء مسجد أو ليلحقه بمسجد قائم لتوسيعه أو ليكون دورة للمياه أو مقصورة للإمام أو جناحا يخصَص للنساء، فهنا يكون العقار قد بيع ليكون محلَ عبـادة أو ليلحـق

---

[1] – أحمد خالدي، المرجع السابق، ص 250.

[2] – عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء التاسع، أسباب كسب الملكية مـع الحقـوق العينية الأصلية المتفرعة عن الملكية (حق الإنتفاع وحق الإرتفاق)، المرجع السابق، ص 518.

بمحل العبادة، فلا تجوز الشفعة في هذا البيع حتى لا يضيع على المشتري غرضه الديني الذي قصده[1].

ولا يقتصر المنع في واقع الأمر على العقارات المخصَصة لتكون محـــل عبـــادة أو ملحقا به على الدين الإسلامي فقط، بل ينسحب الأمر ذاته على كل دين آخر من الأديـــان السماوية، لعموم اللفظ الوارد ضمن الفقرة الثالثة من المادة 795 مـــن القـــانون المـــدني والمنشور الوزاري سالف الذكر.

ب/ إجراءات تطبيق حق الشفعة لفائدة الخزينـــة: يندرج استعمال حـــق الشـــفعة لفائـــدة الخزينة العمومية ضمن النشاط الإداري المستمر لإدارة الضرائب، وهو يتمَ عبر إجراءات يتعين على إدارة الضرائب الحرص على الإلتزام بها، حتى تكتسب الدولة المال العقـــاري محلَ عملية البيع، في ظروف ينبغي أن تحيطها العدالة والموضوعية التي يجب أن تميَـــز بصفة دائمة ممارسة هذا الحق لفائدة الخزينة، وعليه يقتضي استعمال حق الشفعة لفائـــدة الخزينة العمومية استنفاذ الإجراءات التالية[2]:

- **إحصاء وتعيين الأمـــوال:** إذ يجب على مصالح التسجيل القيام بداية بإحصاء الحـــالات التي يبدو فيها تقليل الثمن واضحا، وهذا من خلال العقود التي تقـــدم لاســـتكمال إجـــراء التسجيل، ثم بعد ذلك تقوم بتكوين ملفات كاملة عن الحالات المرصـــودة وترســـلها إلـــى المدير الولائي للضرائب ليقرَر بعد ذلك في شأن الأموال التي يجـــب إخضـــاعها لحـــق

---

[1] – عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء التاسع، أسباب كسب الملكية مـــع الحقـــوق العينية الأصلية المتفرعة عن الملكية (حق الإنتفاع وحق الإرتفاق)، المرجع السابق، ص 522.

[2] – منشور وزارة المالية رقم 09/01، المرجع السابق، ص 04 وما يليها.

الشفعة، في أجل أقصاه شهرين اعتبارا من تاريخ إيداع العقد الناقل للملكية لدى مفتشية الضرائب.

على أن مصالح التسجيل التي تقوم بتسجيل عملية نقل الملكية الخاضع موضوعها لحق الشفعة، والتي يكون وعاؤها المادي خارج اختصاصها الإقليمي، ملزمة بإرسال الملفات المرصودة والمعدَة من قبلها في أجل لا يتعدى عشرة أيام لمفتشية التسجيل المختصة إقليميا، للقيام بالإجراءات اللازمة لاستعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة العمومية.

- **تبليغ المشتري أو ذوي الحقوق:** ينبغي على إدارة الضرائب تبليغ المشتري أو ذوي الحقوق بمقرر ممارسة حق الشفعة ضمن أجل سنة واحدة ابتداء من تاريخ تسجيل العقد المشوب بعدم كفاية الثمن عن طريق رسالة موصى عليها مع إشعار بالاستلام، مرسلة من قبل المدير الولائي للضرائب المختص، ويجب أن يتضمن هذا المقرر التزام الإدارة بدفع الثمن المصرح به مضاف إليه العشر (10% من الثمن المصرح به)[1].

- **اكتساب الدولة للمال العقاري موضوع الشفعة:** إن إتمام إجراءات الاكتساب من طرف الدولة للمال العقاري موضوع الشفعة، إنَما هو من اختصاص إدارة أملاك الدولة، إذ يكلَف مدير أملاك الدولة بالولاية التي يقع في دائرة اختصاصها المال موضوع الشفعة، بالأمر بصرف الثمن المحدَد وكذا بإعداد العقد الإداري للشراء على أساس الملف المرسل إليه من نظيره بإدارة الضرائب.

---

1 - حسين بطيمي، نافذة على الجباية، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 04، 2001، ص 16.

يستتبع تكملة هذا الملف بالعقد الإداري لاكتساب الملك العقاري، قيام مدير أملاك الدولة بتحرير أمر بالدفع بالمبلغ المحدَد، (الثمن المصرح به مضاف إليه العشر) يدفع لدى صندوق أمين خزينة الولاية المعني، وبعد المراقبة اللازمة يقوم هذا المحاسب بقبول دفع المبلغ بعنوان "نفقات يتم تحويلها لأمين الخزينة الرئيسية، لحساب شراء أملاك عقارية ومحلات تجارية مشفوعة من طرف الدولة"، ومن ثمَة يدمج المال العقاري المشفوع والمكتسب وفقا للإجراءات المنوَه عنها أعلاه، ضمن الأملاك الخاصة للدولة ويخضع بالتالي لقانون الأملاك الوطنية[1].

ثانيا: تقييم استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة: يحول حق الشفعة دون تملك المشتري للعقار المبيع الذي لا يتناسب ثمنه المصرَح به مع القيمة التجارية الحقيقية له، بما يضمن حقوق الخزينة العمومية من رسوم التسجيل المستحقة عن عملية البيع، غير أنَ هذا الإجراء يثير التساؤل في واقع الأمر عن مدى انسجامه مع المبادئ الدستورية المكرَسة لحق الملكية الخاصة، ثم ما مدى فعالية هذا الإجراء في الحد من التصريحات غير الحقيقية لأثمان العقارات المبيعة في مجال التسجيل، في ظل الحقائق الاجتماعية والثقافية للمجتمع الجزائري المرتبطة بالنفور من الضريبة بصورة عامة، وفي ظل وجود آليات قانونية أخرى سنَت لذات الغرض وهو ضمان حقوق الخزينة من الإيرادات الجبائية.

1/ حق الشفعة لفائدة الخزينة وحق الملكية العقارية الخاصة: كرَس الدستور الجزائري حق الملكية الخاصة من خلال مبدأين أساسيين، يتعلَق الأول بضمان حق الملكية الخاصة

---

[1] – القانون رقم 30/90، المؤرخ في 1990/12/01، يتضمن قانون الأملاك الوطنية، الجريدة الرسمية العدد 52 لسنة 1990، المعدَل والمتمَم بالقانون رقم 14/08، المؤرخ في 2008/07/20، الجريدة الرسمية رقم 44 لسنة 2008.

وهو مضمَن في الفقرة الأولى من المادة 64 من الدستور، التي نصَت علـــى أن "الملكيـــة الخاصة مضمونة"، بينما يرتبط الثاني بضوابط الحرمان من الملكية، وهذا بمقتضى المادة 22 من الدستور التي قرَرت أن "لا يتم نزع الملكية إلا في إطار القانون...".

ويفهم من هذه المقتضيات أنه لا يجوز نزع الملكية إلا بموجب نص قانوني، يحـــدَد أحوال وإجراءات نزع الملكية بما لا يتعارض مع ضمان الحق فيها، أي بما يضمن عـــدم التعسَف في تجريد الأشخاص من ممتلكاتهم، ولمَا كان يترتب على مقرَر الشـــفعة انتقـــال الملكية العقارية من المشتري إلى الدولة، فإنه يشكَل لا محالة شكلا من أشكال نزع الملكية بمفهوم المادة 22 من الدستور المنوَه عنها، فهل ينطوي ذلك على تعسَف في تجريد الفرد من ممتلكاته؟

أ/ السلطة التقديرية لإدارة الضرائب في مباشرة إجراء الشفعة لفائدة الخزينة: بالرجوع إلى المادة 38 مكرر3 من قانون الإجراءات الجبائية، التي تتيح لإدارة الضرائب استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة، نجد أنَها لم تلزم الإدارة بهذا الإجراء فقد جاء فيهـــا "تســـتطيع إدارة الضرائب ..."، وهذا يعني أنه يجوز لإدارة الضرائب أن تنزع ملكية شخص بعينـــه وألا تنزع ملكية شخص آخر رغم معاينتها نقصان الثمن المصرَح به في الحالتين، وهـــذا ما أكدَه المنشور الوزاري سالف الذكر، الذي أشار صراحة إلى أن إدارة الضرائب غيـــر ملزمة بممارسة حق الشفعة لفائدة الخزينة، وإنَما هو حق مخوَل لها تمارسه بكـــل حريـــة حسب الظروف الخاصة بكل عملية بموجب سلطتها التقديرية[1].

---

[1] – منشور وزارة المالية رقم 09/01، المرجع السابق، ص 03.

وإذا كانت أغلب النظم القانونية مستقرَة على الاعتراف للإدارة بالسلطة التقديرية[1]، إلا أنه بشأن إجراء الشفعة ولما يترتب عليه من نزع ملكية الأفراد، كان يتعيَن أن تتـــولى السلطة التشريعية تحديد أحوال وضوابط ممارسة حق الشفعة لفائدة الخزينة بنفسها علـــى نحو دقيق وواضح، دون أن تترك أي هامش للسلطة التقديرية للإدارة في هـــذا المجـــال، وبما لا يدع أي مجال لإمكانية التعسَف أو الانتقائية من قبلهـــا، بحيـــث تكـــون ملزمـــة بممارسة حق الشفعة بمجرد معاينة توافر هذه الأحوال، بما يكفل مساواة جميع المواطنين في تحمَل الأعباء العامة دون تمييز، وفق المادة 32 من الدستور.

فضلا عمَا سبق، فإن قراءة المادة 38 مكرر3 من قانون الإجراءات الجبائية، تشير بشكل صريح أنه حينما تعاين إدارة الضرائب أن ثمن البيع المصرَح به لا يناسب القيمـــة التجارية للعقارات، يكون لها مطلق الحريَة في اختيار اللجوء إلى أحد الإجراءين التاليين:

إمَا إجراء حق الشفعة لفائدة الخزينة الذي يؤدي إلى حرمان الفرد من ممتلكاته، في ظل غياب ضوابط قانونية ملزمة لإدارة الضرائب فيما يخص تمكينه من الإطلاع علـــى الأسباب القانونية والواقعية، التي استندت إليها لدعم ادعائها بنقصان الثمن المصرَح بـــه، بما يحرمه من مناقشة موقف الإدارة وإبداء أوجه دفاعه قبل اتخاذ مقرر الشـــفعة ضـــده، وإمَا أن تسلك إدارة الضرائب إجراء المراقبة وإعادة التقويم المنصوص عليه بالمادة 38 مكرر2 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث تستطيع الإدارة أن تثبـــت نقصـــان الـــثمن المصرَح به أو التقديرات المقدَمة لها من المكلفَين، ممَا يسمح لها بإعـــادة تقـــويم محـــل

---

[1] – محمد طه حسين الحسيني، معايير تمييز السلطة التقديرية للإدارة ونطاقها، مجلة مركز دراسات الكوفـــة، جامعـــة الكوفة، العراق، العدد 27، 2012، ص 116.

التصرفات والوقائع غير المصرَح بقيمتها الحقيقية عند إجراء التسجيل، إذ تحاول إدارة الضرائب أن تتحصَل بطريقة ودَية على الاعتراف بهذا النقص ودفع الرسوم المستحقة عنه، وعند الاستحالة تلجأ وجوبا إلى أخذ رأي لجنة التوفيق على مستوى الولاية، التي سيتمَ التطرق إليها لاحقا، وفي الحالتين يشكَل ذلك فرصة للمكلَف المعني لإبداء أوجه دفاعه أمام الإدارة ثم أمام لجنة التوفيق، قبل أن تصدر الإدارة وانطلاقا من رأي اللجنة أمر وسند تحصيل رسوم التسجيل عن الأملاك والحقوق العقارية غير المصرَح بقيمتها الحقيقية.

وهذا ما يبيَن في حقيقة الأمر الطابع الإنتقائي لحق الشفعة لفائدة الخزينة، ذلك أن إدارة الضرائب يمكن أن تختار ممارسة حق الشفعة ضد شخص معيَن وأن تختار إجراء إعادة التقويم ضد شخص آخر، على الرغم من أنها تشك في نقصان الثمن المصرَح به من كليهما، إذ لا يورد نص المادة 38 مكرر3 من قانون الإجراءات الجبائية، أيَة ضوابط أو معايير يمكن الإحتكام إليها لمعرفة نطاق تطبيق كلا الإجراءين، ممَا يعني أن إدارة الضرائب تمارس سلطة تقديرية أخرى في انتقاء الأشخاص الذين تمارس ضدهم حق الشفعة لفائدة الخزينة، وبالتالي فهي تحرمهم من جميع الضمانات القانونية التي يتمتع بها غيرهم ممَن اختارت الإدارة أن تسلك في مواجهتهم إجراء إعادة تقويم الثمن المصرَح به.

ب/ شمول استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة لحالات التصريح الحقيقي بأثمان البيع العقاري: توجد في واقع الأمر حالات كثيرة يتم فيها التصريح بالثمن الحقيقي لمحل عقد البيع العقاري المبرم بين المتعاقدين، أي أن الثمن الذي دفعه المشتري إلى البائع هو ذاته الثمن المضمَن في العقد المبرم بينهما، لكن إدارة الضرائب تعيد تقييم الملكية بسعر أعلى

تمهيدا لمباشرة إجراء الشفعة لفائدة الخزينة[1]، وهو ما يثير التساؤل حـول المسـتهدف المباشر من هذا الإجراء، فهل يستهدف حق الشفعة حصرا المشتري سـيئ النيـة الـذي يتواطأ مع البائع على تضمين عقد البيع ثمنا يقل عن الثمن المتفق عليه، أم أنه يسـتهدف كل مشتر أنجز صفقة مربحة، أي صفقة يقل ثمن البيع فيها عن ثمن بيع ممتلكـات مـن نفس النوع والذي تمَ في ظروف مماثلة، حتى ولو كان الثمن المضمَن في العقد هو نفسـه الثمن المتفق عليه بين طرفيه، لأنه في ظل المقتضيات الحالية لتطبيق حق الشفعة لفائـدة الخزينة، فإن المتعاقد ولو كان حسن النيَة لا يتوفر على إمكانية التنبؤ بحرمانه من ملكـه، بالنظر إلى السلطة التقديرية لإدارة الضرائب في مباشرة الإجراء من عدمه.

وهكذا فإن عدم تطابق الثمن المصرَح به مع القيمة المقدَرة من قبل إدارة الضرائب للملكية العقارية، قد يؤدي إلى ممارسة حق الشفعة لفائدة الخزينة، ممَا يجعل تطبيق إجراء الشفعة بهذه الكيفية يحيد عن الهدف الذي سنَ لأجله وهو ردع الغش الجبائي، ويبعث على الاعتقاد بأنه إجراء يرمي إلى الحيلولة دون دفع رسوم تسجيل أكبر، طالما يلجأ إليه حتى عندما يكون الثمن المصرَح به مساويا للثمن المدفوع فعليا، وأن نقصان الثمن يمكـن أن يفسَر بأسباب غير خطيرة، مثل الحسنى والجهل والاستعجال[2].

ج/ اتجاه معظم الدول نحو التخلي عن حق الشفعة لفائدة الخزينة في المجال الضريبي:

لقد تخلَت العديد من الدول عن نظام الشفعة لفائدة الخزينة في المجال الضريبي في الوقت الحالي، ففي هذا السياق يبدو من المفيد التنويه إلى أن القانون الفرنسي الذي استقت منـه

[1] – علاوة بوتغرار، نظرات في قانون التسجيل الجزائري، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعـة الحديثـة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 13، 2005، ص 10.

[2] – محمد بيصة، حق الشفعة لفائدة الدولة وحقوق الإنسان، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، المغـرب، عـدد مزدوج 94-95، 2010، ص 137.

الجزائر نظام الشفعة لفائدة الخزينة، قد ألغى هذا النظام سنة 1996 على إثر إدانة المحكمة الأوروبية لحقوق الإنسان لهذه الآلية، ولم يعد لحق الشفعة مثيل في الأنظمة الضريبية للبلدان الأوروبية، بل وفي معظم البلدان المتقدمة، وحتى على مستوى دول العالم الثالث لم يقدم سوى عدد قليل من البلدان على استنساخ حق الشفعة لفائدة الخزينة عن القانون الفرنسي، نذكر منها إلى جانب الجزائر كل من تونس والمغرب، وإذا كانت تونس قد سبقت إلى إلغاء حق الشفعة لفائدة الخزينة جميع بلدان العالم الثالث التي استنسخت هذه الآلية عن التشريع الفرنسي، وذلك منذ دخول المادة 7 من القانون رقم 98/73، المؤرخ في 4 أوت 1998[1] حيز النفاذ، والتي نسخت مقتضيات المادة 113 من مجلة معاليم التسجيل والطابع الجبائي[2]، فلا يجب أن تكون الجزائر آخر بلد يتخلص منها.

2/ فعالية حق الشفعة لفائدة الخزينة في مجال الجباية العقارية: إن فعالية أي إجراء تسنَه الدولة لتحقيق غرض معيَن، يرتبط في واقع الأمر بمدى انسجامه مع الظروف الاجتماعية والاقتصادية والثقافية للمجتمع، فضلا عمَا إذا كان الآلية الوحيدة لتحقيق الغرض المتوخى منه فيبرز دوره، أم أن هناك بدائل أخرى عنه تحقق ذات الغرض فينحصر ويتقلَص دوره، سيَما إذا كانت هذه البدائل ممَا يوفَر ضمانات أكثر للأشخاص المشمولين بتطبيقه.

---

[1] – قانون عدد 73 لسنة 1998، مؤرخ في 1998/08/04، يتعلق بالتبسيط في الإجراءات الجبائية والتخفيض في نسب الأداء، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 64 لسنة 1998.

[2] – محمد بيصة، المرجع السابق، ص 157.

أ/ صعوبة تطبيق حق الشفعة لفائدة الخزينة: يكشف الواقع المعيش عن كثرة الحالات التي يلجأ فيها المتعاقدون إلى إخفاء القيمة الحقيقية للمعاملات والتصرفات العقارية المبرمة بينهم، بهدف التقليل من نسبة الضرائب والرسوم العقارية التي يلتزمون بدفعها إلى خزينة الدولة، فحسب المختصين العاملين في الميدان فإن ما لا يقل عن 90% من المعاملات لا يصرَح بحقيقة قيمتها، ومن ثمَة فحتى لو تمَ استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة، فإنه سوف يشمل أكثر من 90% من المعاملات العقارية[1].

إن تطبيق هذا الأمر في الواقع هو من الصعوبة بمكان، إذ لا يمكن للدولة أن تتحوَل إلى شفيع دائم، فهذا الوضع يفضي حتما إلى استنزاف مواردها بدل المحافظة عليها وتنميتها، وهو ما يناقض الغرض الذي سنَ إجراء الشفعة لأجل تحقيقه، كما أن الأمر سوف يسبَب اضطرابا في المعاملات العقارية، وقد يدفع المواطن إلى العزوف عن إبرام معاملاته في الشكل الرسمي، ولا شك أن هذه النتيجة ليست مطمح ولا غاية الدولة، ثم إن المتضرَر في النهاية سيكون المشتري في حالة عدم صحَة الثمن المصرَح به، لا سيَما إذا تحوَل البائع إلى شخص سيء النَية، فيبيع مثلا بأربع ملايين دينار ويقبضها كلية من المشتري ويضغط على المشتري للتصريح مثلا بمبلغ مليون دينار، وعند استعمال حق الشفعة تأخذ الدولة الملكية مقابل مليون ومئة ألف دينار، فهنا قد يجد المشتري نفسه بين ضغط البائع الذي عادة ما يفرض عليه التهرَب من التصريح بكامل الثمن وبين الخزينة التي أخذت منه الملكية، وهو ما يلحق ضررا بيَنا به[2].

---

[1] – علاوة بوتغرار، استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 04، 2001، ص 14.

[2] – علاوة بوتغرار، نظرات في قانون التسجيل الجزائري، المرجع السابق، ص 10.

ب/ وجود بدائل كافية لحق الشفعة لفائدة الخزينة: ليس ثمَة من خلاف في أن هدف المشرع من إقرار نظام حق الشفعة لفائدة الخزينة، إنما يتمثَل في مكافحة الغش الجبائي، وضمان تحصيل الإيرادات الجبائية المستحقة للخزينة عن تسجيل عمليات نقل الملكية العقارية بمقابل، غير أن وجود بدائل ناجعة تحقق الهدف المتوخى، يجعل اللجوء إلى مباشرة إجراء الشفعة لصالح الخزينة، الذي قد يؤدي إلى الحرمان التعسفي لكل مشتر من ملكه ولو كان حسن النَية بشكل مطلق أمرا غير ضروري، ومخلا بالتناسب العادل الذي تقتضي العدالة مراعاته بين الهدف والوسيلة.

فقد خوَل المشرع الجزائري لإدارة الضرائب الحق في الرقابة على جميع العقود المقدَمة لها لغرض استيفاء إجراء التسجيل، ولها أن تعيد تقويم محل هاته العقود في حالة رصد نقصان الثمن المصرَح به عن القيمة الحقيقية للعقارات والحقوق العقارية، وفق المادة 38 مكرر2 من قانون الإجراءات الجبائية، وهو ما من شأنه أن يضمن حقوق الخزينة العمومية من رسوم التسجيل المستحقة عن البيوع العقارية.

كما أنَه من الثابت قانونا تمتع إدارة الضرائب بامتيازات السلطة العامة، التي تسمح لها بإجبار المكلف على دفع الرسوم المستحقة عليه، عن طريق حجز وبيع ممتلكاته في المزاد العلني واستيفاء المبالغ المطلوبة منها، وفي هاته الحالة الخاصة لمشتري العقار، يتوفر المشتري على ممتلكات تشكل الضمان العام لدائنيه، وفي مقدمتهم إدارة الضرائب، وبالتالي تنعدم بشكل مطلق فرضية عدم توفر المكلَف على ممتلكات ظاهرة يمكن الحجز عليها وبيعها واستيفاء حقوق الخزينة العمومية من ثمنها، إذ لا تطرح مشكلة تحصيل مستحقات الخزينة إلا حين تحقق فرضية انعدام الضمان العام، فحينها فقط يواجه قابض

الضرائب وضعية يصعب أو يستحيل معها تحصيل مستحقات الخزينة العموميـــة، وفـــي الحقيقة لا يوجد أي خطر يهدد حقوق الخزينة ويتعذر التصدي له بفعالية، عـــن طريـــق استعمال امتيازات السلطة العامة المخوَلة لإدارة الضرائب بموجب التشريعات الجبائية[1]، بما يشكَل ذلك أيضا بديلا فعَالا وكافيا لضمان تحصيل الإيرادات الجبائية المستحقة لخزينة الدولة.

ج/ ضرورة معالجة أسباب الغش الجبائي ونشر الوعي الضريبي: طالما أن الهدف مـــن إقرار نظام الشفعة لفائدة الخزينة هو الحد من التصريح بالقيم غير الحقيقيـــة للمعـــاملات العقارية، بما يضمن تحصيل الإيرادات الجبائية المستحقة لصالح الخزينة العمومية، فإنـــه يتعيَن على المشرع الجزائري أن ينتبه إلى الأسباب الفعلية التي تدفع الأشخاص إلى ذلك، وفي هذا الصدد يمكن له بحث إمكانية تخفيض نسب الضرائب والرسوم على المعـــاملات العقارية وكذا النظر في رفع إجبارية إيداع الثمن لدى محرر العقد[2]، كل هذا بالاســـتناد إلى جملة الحقائق الاجتماعية والاقتصادية والثقافية للمجتمع الجزائري، وبما لا يؤثر سلبا على إيرادات الخزينة العمومية، هذا من جهة[3].

من جهة أخرى، ينبغي أيضا التنبيه على المتعاقدين بضرورة العمل بنصائح الموثق باعتباره المرشد القانوني لهم في شرح التشريعات الجبائية، وبالتالي يتعين على المتعاقدين التزام حسن النيَة في التصريح بالقيَم الحقيقية للتصرفات التي يبرمونها، وأن يعوا خطورة

---

[1] – محمد بيصة، المرجع السابق، ص 139.

[2] – تفرض المادة 1/256 من قانون التسجيل وجوب دفع خمس ثمن نقل الملكية في جميع العقود الموثَقة، المتضـــمَنة نقل كامل الملكية لقاء عوض أو لملكية الرقبة أو حق الانتفاع لعقارات أو حقوق عقارية.

[3] – علاوة بوتغرار، استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة، المرجع السابق، ص 14.

التصريحات الكاذبة التي يمكن أن تتسبَب لهم في متاعب مالية وجبائية، وقد أسلفنا الإشارة إلى أهمية الدور الذي يؤديه الموثق في هذه الحالة بتقديم النصح والمشورة للمتعاقدين، من خلال إعلامهم بحقوقهم والتزاماتهم والآثار المترتِبة عن تصرَفاتهم، بما يضمن انسجام اتفاقاتهم مع القوانين السارية، حسب المادة 12 من قانون تنظيم مهنة الموثق، وذلك تحت طائلة قيام مسؤوليته المدنية[1]، كما ينبغي العمل أيضا على إشاعة الحس الضريبي لدى أفراد المجتمع، من خلال التوعية إلى أن الضرائب والرسوم العقارية التي تدفع للخزينة العمومية، إنَما تدرج في ميزانية الدولة ثم توزع على القطاعات والمرافق التي يستفيد منها المواطن نفسه[2]، وهو ما من شأنه أن يفضي مع الوقت إلى ترسيخ ثقافة الالتزام الطوعي وعن طيب خاطر بدفع مستحقات الخزينة العمومية من الإيرادات الجبائية[3].

---

[1] – تقوم مسؤولية الموثق ويلزم بالتعويض في حالة عدم قيامه بدوره القانوني الإيجابي، المتمثل في التأكد من صحَة العقود العقود الموثقة ونصح الطرفين، بما يحقَق انسجام اتفاقاتهما والقوانين السارية، أنظر القرار رقم 375903، المؤرخ في 2006/12/13، صادر عن الغرفة العقارية للمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2008، ص 243.

[2] – حسين بطيمي، التصريح الكاذب عند بيع العقارات، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 01، 2001، ص 08.

[3]- Nicolas DELALANDE, France : « Un niveau élevé de civisme fiscal », Revue Projet, Centre de Recherche et d'Action Sociales, France, n° 341, 2014, p 06.

الفصل الثاني: منازعات الجباية العقارية

لقد نظَم المشرع الجزائري العلاقة بين إدارة الضرائب والمكلَفين بالضرائب والرسوم العقارية بقواعد قانونية تحدَد بدقَة وعاءها والمكلَفين بدفعها والإعفاءات المقرَرة وكيفيات تحصيلها، وبما أن إدارة الضرائب تتمتع بمركز قانوني متميَز يخوَلها امتيازات السلطة العامة، فإنه قد يحدث أن تنتهك إدارة الضرائب تلك القواعد حين مباشرتها لاختصاصاتها كسلطة ضريبية.

تبعا لذلك يقرَ التشريع الجبائي الجزائري على غرار سواه من التشريعات الجبائية، حقا للمكلَف بالطعن في قرار إدارة الضرائب المتضمَن فرض الضريبة أو الرسم العقاري، حال شعوره بحصول إجحاف في حقه ناتج عن سوء تطبيق للقانون، سواء عند تقدير الضريبة أو الرسم العقاري أو حين مباشرة الإجراءات التنفيذية للتحصيل الجبري للإيرادات الجبائية العقارية[1]، فقد أفرد المشرع الجزائري قواعد خاصة تسري على

[1] – إن من صور مخالفة إدارة الضرائب لقواعد التشريع الجبائي، ممَا يرتَب منازعة المكلَفين بالضرائب أو الرسوم العقارية لها، نورد ما يلي:

– الخطأ في تقدير الضريبة أو الرسم العقاري: إذ يحق للمكلَف أن يطعن في قرار فرض الضريبة أو الرسم العقاري عليه من قبل إدارة الضرائب، متى وجد بأن تحديد القيمة المالية الملزم بدفعها قد شابها خطأ في التقدير، فقد يكون الخطأ ماديا في الحسابات يقتضي الأمر تداركه من قبل الإدارة، كما قد يتمثَل الخطأ في عدم شرعية التقدير في حد ذاته، فيجعل التكليف بالضريبة أو الرسم العقاري غير مشروع، إما كليا بسبب تقادم الضريبة أو جزئيا بسبب فرض الضريبة على ملكية معفاة قانونا، أو حساب الرسم على التصرف العقاري دون مراعاة خصم الأعباء والتكاليف المحدَدة قانونا أو لأي سبب آخر يفقد عملية تقدير الضريبة أو الرسم العقاري مشروعيتها، وفي هذا السياق فإنه من الثابت قانونا خضوع الملكيات المبنية لضريبة عقارية سنوية، باستثناء بعض الملكيات المبنية المعفية منها، فلو فرضنا أن شخصا قد فرغ لتوَه من تشييد مسكنه، وكلَف بدفع الضريبة عليه بقيمة معيَنة، فيكون هذا التكليف ومن ثمَة التقدير غير مشروع، لأن المشرع أعفى البنايات الجديدة من الضريبة العقارية إلى غاية بداية السنة التي تلي سنة إنجازها، كذلك إذا كان الشخص يملك مسكنا وحيدا وكلَف بدفع الضريبة عليه، بالرغم من أن دخله لا يتجاوز ضعف الأجر الوطني الأدنى المضمون، أو كانت قيمة الضريبة أقل من 1400 د.ج، فيكون هذا التقدير غير مشروع، كما أنه من المقرَر قانونا أن يتم تحصيل حقوق محدَدة عند تسجيل التصرفات العقارية بمصلحة التسجيل والطابع، وأن فرض هذه الرسوم دون=

المنازعات التي يمكن أن تثار بمناسبة فرض أو تحصيل الضرائب والرسوم العقارية، وردت أساسا ضمن قانون الإجراءات الجبائية فضلا عن قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل[1].

إن استقراء التشريعات المنوَه عنها تفيد أن حل النزاع الذي يثور بين إدارة الضرائب والمكلَف بالضرائب أو الرسوم العقارية، يمرَ عبر مرحلتين متعاقبتين، مرحلة إدارية يتعيَن فيها على المكلَف تقديم شكوى أمام إدارة الضرائب، يبيَن فيها أوجه اعتراضه، وإذا لم تستجب الإدارة لطلباته فله أن يلجأ بصورة اختيارية إلى لجان الطعن، ملتمسا تصحيح واستدراك الأخطاء التي وقعت فيها إدارة الضرائب بشأن تأسيس وعاء الضريبة أو الرسم العقاري أو حسابهما أو من أجل الإستفادة من إعفاء مقرَر قانونا لصالحه، وإذا لم يتحصَل المكلَف المعني على نتائج مرضية خلال المرحلة الإدارية، فلا مناص له حينئذ من التوجه إلى الجهة القضائية المختصة.

=مراعاة خصم التكاليف والأعباء المقرَرة لصالح الأطراف المتعاقدة، يجعل من قرار فرضها مخالفا للقانون، يتيح الطعن فيه من قبل المكلَفين به، كذلك فإنه من حق المكلَف طلب استرداد ما دفعه من رسوم لتسجيل العقد الذي تمَ فسخه لاحقا بموجب حكم قضائي، وبالتالي فإن امتناع إدارة الضرائب عن ذلك يشكَل مدعاة لنشوء منازعة بينها والمكلَف المعني.

– خرق الضوابط والإجراءات المحدَدة لتحصيل الإيرادات الجبائية: إذ منح المشرع الجزائري للمكلَف، حق الإعتراض لدى إدارة الضرائب ثمَ أمام القضاء، على المتابعات التي يمكن أن تتَخذها ضده قصد تحصيل حقوق الخزينة العمومية، حين تخالف الضوابط والمقتضيات المحدَدة قانونا، والتي تستهل بإرسال إنذار للمكلَف المعني تمهيدا لمباشرة عملية الحجز ثم البيع لممتلكاته.

[1] – حرص المشرع الجزائري في السنوات الأخيرة على توحيد القواعد الإجرائية ضمن قانون الإجراءات الجبائية، بعدما كانت هذه القواعد تتوزَع على قانوني الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وقانون التسجيل. راجع في ذلك محمد هاملي، التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، مجلة الحكمة، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الجزائر، العدد 23، 2014، ص 247-248.

تبعا لذلك نقسَم هذا الفصل إلى مبحثين، نتطرَق في الأول لمختلف الإجراءات التـــي تتمَ على مستوى إدارة الضرائب ولجان الطعن الضريبي المختلفة وهو ما يعرف بالمرحلة الإدارية لتسوية النزاع الجبائي، على أن نتطرَق للمرحلة التالية التي تشمل رفـــع النـــزاع إلى الجهة القضائية المختصة وهو ما يعرف بالمرحلة القضائية، ضمن المبحث الثاني.

المبحث الأول: المرحـــلة الإداريـــة

لم يشأ المشرع أن يجعل العلاقة بين المكلَف والإدارة الضريبية وهي علاقة مستمرة بحكم تتابع الوقائع المنشئة للضريبة، علاقة تحسمها دائما جهات القضاء، بل ترك مساحة من الوقت يسمح فيها لأن تراجع الإدارة الضريبية نفسها أو يتم الاتفاق بينها وبين المكلَف على تحديد وعاء الضريبة بما يحقَق نوعا من الثقة بينهما.

لذلك يتعين على المكلف حال عدم رضاه بقرار الإدارة الضريبية المتضمن فـــرض الضريبة أو الرسم العقاري عليه، أن يقدم شكوى لدى إدارة الضـــرائب، لعلَهـــا تراجـــع قرارها وتعدَله أو تلغيه، وهذا كإجراء وجوبي تحت طائلة رفض دعواه حـــين عرضـــها على القضاء، إذ تعدَ الشكوى إجراء جوهريا مرتبطا ارتباطا وثيقا بالدعوى الجبائية، حتى تكون مقبولة شكلا، لهذا تكون سلطة القاضي الإداري حقَا فعلية على مـــدى تـــوفر هـــذا الشرط، قبل التطرق إلى تأسيس موضوع المنازعة الجبائية المطروحة أمامه للفصل فيها.

بيد أن الشرع الجزائري منح الحق للمكلَف في أن يسلك إجراءات ليست بالإلزامية، تتجسَد في الطعن أمام لجان الطعن الإدارية ممثلة في لجنـــة الولايـــة واللجنـــة الجهويـــة واللجنة المركزية، بهدف توفير أكبر قدر من الحماية له مـــن تعســـف الإدارة المحتمـــل،

فضلا عن تجنَب إغراق الجهات القضائية بأعداد كبيرة من المنازعات التي يمكن أن تجد لها حلا على مستوى الإدارة الجبائية[1].

المطلب الأول: التظلم أمام الإدارة الضريبية

يوجب المشرع الجزائري على المكلَف بالضريبة أو الرسم العقــاري الــتظلم لــدى الإدارة الضريبية قبل رفع دعوى قضائية بشأن اعتراضه على أي قرار أو إجراء تتخــذه في مواجهته[2]، وذلك لما لهذا التظلم من أهمَية في تقريب وجهات النظر بــين المكلَــف المعني والإدارة الضريبية[3]، وما يمكن أن يفضي إليه من اتفاق مباشر يئد النزاع الجبائي في مهده، ويوفر الوقت والجهد والنفقات التي تتطلبها الدعاوى القضــائية علــى الدولــة والمكلَف على السواء[4].

والتظلم الإداري عموما هو التماس أو طلب يقدَمه صــاحب الشــأن إلــى الجهــة الإدارية، بهدف مراجعتها لإلغاء أو تعديل قرارها الإداري الذي اتخذته تجاهه، بما يضمن إصلاح الضرر الذي لحق بمركزه القانوني نتيجة لذلك، أما التظلم الإداري فــي المجــال

---

[1] – سمير سعد مرقص، المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية، مجلة التشريع المــالي والضــريبي، رابطــة مأموري الضرائب، القاهرة، مصر، العدد 277، 1992، ص 12. أنظر أيضا زكريــا محمــد بيــومي، المنازعــات الضريبية في ربط وتحصيل الضرائب، مطبعة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، مصر، 1991، ص 04.

[2] – أنظر في هذا السياق القرار رقم 6325، المؤرخ في 2003/02/25، الصادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولــة، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003، ص 124.

[3]- Nicolas DELALANDE, Le consentement à l’impôt en France : les contribuables, l’administration et le problème de la confiance, Revue d’histoire moderne et contemporaine, Belin, Paris, N° 56-2, 2009, p 146.

[4] – محمد بوغالب، الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، المغرب، عدد مزدوج 38–39، 2001، ص 145. أنظر أيضا عاطف إبراهيم كامل، المرجع السابق، ص 19.

الضريبي فيعنى به تقديم المكلَف تظلما إلى الإدارة الضريبية، بشأن اعتراضه على قــرار تقدير وربط الضريبة عليه، أو أي إجراء ضريبي آخر اتخذته الإدارة تجاهه[1].

وتتعدَد صور التظلم الضريبي التي يتقدَم بها المكلَف إلى الإدارة الضريبية بحســب طبيعة النزاع، فيما إذا كان يتصل بوعاء الضريبة أو الرسم العقاري وما يتفرَع عنه مــن تظلمات تتعلَق بصحَة وشرعية فرض الضريبة أو الرسم العقاري، أو حين ينصَب النزاع بصفة أساسية على الإجراءات التي تلجأ إليها إدارة الضرائب لتحصيل الضريبة أو الرسم العقاري لصالح الخزينة العمومية.

تبعا لذلك نبحث التظلم الضريبي المرتبط بمنازعات الوعاء ضمن الفرع الأول، في حين نتطرَق للتظلم الضريبي المتعلَق بمنازعات التحصيل في الفرع الثاني.

الفرع الأول: منازعات الوعاء الضريبي

ترتبط منازعات الوعاء الضريبي بصحَة وشــرعية فــرض الضــريبة أو الرســم العقاري، ويكون الغرض منها الحصول إما على استدراك الأخطاء المرتكبة فــي وعــاء الضريبة أو في حسابها وإما الإستفادة من حقوق وامتيازات يقرَها القانون الضــريبي[2]، وبالتالي فهي لا تخلو من احتمالين اثنين، فقد يقرَ المكلَف بخضوعه للضــريبة أو الرســم العقاري ولكنه ينازع إدارة الضرائب في العناصر الواقعيــة التــي اعتمــدتها كأســاس

---

[1] – محمد علي عوض الحرازي، المرجع السابق، ص 297. أنظر أيضا محمد لمزوغي، حماية المــال العــام بــين مقتضيات النص الجبائي والاجتهاد القضائي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، المغرب، عدد مــزدوج 117-118، 2014، ص 37.

[2]- Jean Pierre CASIMIR, Le Control fiscal (Contentieux-Recouvrement), Group Revue Fiduciaire, Paris, 10éme édition, 2007, p 481.

لتحديدها، مطالبا باسقاط جزئي لمبلغها، كما وقد ينازع المكلَف بشأن خضوعه للضـــريبة أو الرسم العقاري أصلا، إذ يعتبر أن وضعه غير مشمول بنطاق تطبيقها[1].

ترتيبا على ذلك، يستهل المكلَف منازعته لقرار فرض الضريبة أو الرسم العقاري عليه بتقديم شكوى لإدارة الضرائب ضمن الآجال القانونية، ووفق الشروط الشكلية والموضوعية المحددَة قانونا، حتى يتسنى للإدارة الجبائية قبولها ثم التحقيق فيها والرد عليها بقرار يتم تبليغه إلى المشتكي.

أولا: تقديم الشكوى: تقدَم الشكوى في شكل رسالة عادية مكتوبة إلى الجهة التـــي قامـــت بتنفيذ الضريبة أو الرسم العقاري[2]، مقابل وصل يسلَم للمكلَف المعني، وفق المـــادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية[3]، وهي تهدف إلى تصحيح الأخطاء المرتكبـــة مـــن قبـــل الإدارة في تحديد قيمة الضريبة أو الرسم العقاري أو لحماية حق للمكلَف ناتج عن حكـــم تشريعي أو تنظيمي.

---

[1] – محمد بوغالب، المرجع السابق، ص 147.

[2] – يتولَى المركز الجواري للضرائب تسيير ومراقبة وكذا تحصيل الضريبة العقارية على الملكيـــات المبنيـــة وغيـــر المبنية، فضلا عن الضريبة على تأجير الأملاك العقارية. راجع في ذلك:

Centre de proximité des impôts, Champ de compétence: Personnes et impôts concernés, Direction des relations publiques et de la communication, Direction générale des impôts, Algérie, 2016, p 02.

[3] – المادة 71 من قانون الإجراءات الجبائية، معدَلة بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2003، والمادة 42 من قانون المالية لسنة 2007 المنوَه عنهما سلفا.

تقيَد الشكوى في سجل خاص بحسب تاريخ وصولها، ويسلَم للمكلف المشتكي وجوبا وصل يثبت استلام الشكوى، ليقدمه لاحقا من أجل إثبات المدَة التي ينتظر فيها رد الإدارة الجبائية، فضلا عن إثبات الآجال المتعلقة برفع الدعوى القضائية[1].

ولكي تقبل الشكوى لابد أن تقدَم ضمن آجالها المحدَدة وفي شـــكلها المطلـــوب، وأن تحتوي على المعلومات والبيانات التي تمكَن إدارة الضرائب من دراستها، فما هي آجـــال تقديم الشكوى وما هو الشكل الذي ينبغي أن ترد فيه وما هي البيانـــات التـــي يجـــب أن تتضمَنها؟

1/ آجال تقديم الشكوى: تختلف آجال تقديم الشكوى باختلاف موضوعها، فوفقا للمادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية[2]، نجد نوعين من الآجال، أجل عام وآجال خاصة.

فالأجل العام يسري على الشكاوى المتعلقة بالضرائب التي تحصَـــل عـــن طريـــق الجداول، كالضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، ويلزم تقديم الشكوى في هذه الحالة قبل الحادي والثلاثين ديسمبر من السنة التي تلي ســـنة إدراج الجـــدول فـــي التحصيل أو حصول الأحداث التي كانت سببا في النزاع.

أما الآجال الخاصة التي يتعيَن على المكلَف تقديم شكواه خلالها، والتي تنسحب على جباية الملكية العقارية، فهي تضم وفق المادة 72 المنوَه عنها، الحالات الآتية:

---

[1] – قاسم العيد عبد القادر، مراحل الفصل في منازعات الضريبة العقارية، مجلة العلوم القانونيـــة والإداريـــة، كليـــة الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد 04، 2008، ص 79.

[2] – المادة 72 من قانون الإجراءات الجبائية، معدَلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 39 من قانون المالية لسنة 2009 المنوَه عنهما سلفا، والمادة 15 من القانون رقم 72/13، المؤرخ في 2012/12/26، يتضمَن قانون المالية لسنة 2013، الجريدة الرسمية العدد 72 لسنة 2012، والمادة 33 من قانون المالية التكميلي لسنة 2015 سالف الذكر.

– قبل الحادي والثلاثين ديسمبر من السنة التي تلي سنة استلام المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري لإنذارات جديدة إثر وقوع خطأ في الإرسال.

– قبل الحادي والثلاثين ديسمبر من السنة التي تلي السنة التي تأكَد فيها المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري من وجود حصص ضريبية فرضت عليه بغير أساس قانون جراء خطأ أو تكرار[1].

– قبل الحادي والثلاثين ديسمبر من السنة التي تلي سنة دفع الضريبة أو الرسم العقاري، إذا كانت لا تستوجب وضع جداول التكليف كما هو الشأن بالنسبة لرسوم التسجيل المنصبَة على الملكية والحقوق العقارية.

2/ شكل الشكوى ومحتواها: لقد حدَد المشرع الجزائري بموجب المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية[2]، جملة شروط شكلية وأخرى موضوعية، يتعيَن أن تتوفَر في الشكوى حتى يتم قبولها من طرف الإدارة الجبائية.

فمن جانب الشروط الشكلية، يلزم أن تقدَم الشكوى مكتوبة فلا يمكن قبول الشكوى الشفهية[3]، وهي معفية من أي حق مالي، فلا تخضع لحقوق الطابع، كما يجب أن تكون

---

[1] – لقد ربط المشرع الجزائري تاريخ سريان أجل تقديم الشكوى في هذه الحالة، بواقعة تأكَد المكلَف من وجود ضرائب مطالب بها بغير مسوَغ قانوني، وهو ما من شأنه أن يثير مسألة التحقق من تاريخ تأكَد المكلَف وعلمه اليقيني بالحدث الباعث لتقديم الشكوى المتمثَل في إلزامه بدفع ضرائب بغير أساس قانوني، لذلك كان يتعيَن على المشرع أن يحدَد سريان أجل تقديم الشكوى على نحو دقيق، يرفع كل شبهة أو عسر في تطبيقه من الناحية العملية.

[2] – المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، معدَلة بموجب المادة 44 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 35 من قانون المالية لسنة 2012 المنوَه عنهما سلفا.

[3] – حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية في الجزائر، دار العلوم للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص 16.

أنظر أيضا Marie LAMBERT et Candice ZANATTA, Contrôle fiscal 2016 - Tout connaître des procédures et du contentieux fiscal, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Paris, 2éme édition, 2016, p 63.

الشكوى فردية تخصَ مكلَفا واحدا فقط، إلا إذا كانت الضريبة أو الرسم العقـاري يشـمل مجموعة من الأشخاص كما هو الشأن على سبيل المثال لمالكي العقار على الشيوع، فيحق لهم تقديم شكوى جماعية، كونهم ملزمون قانونا بالتضامن فيما بينهم بدفع الضريبة علـى عقار مورثهم مع حقوق التسجيل، حتى تنتقل إليهم الملكية غير مثقلـة بحقـوق الخزينـة العمومية.

فضلا عمَا سبق، يجب أن تتضمن الشكوى مجموعة مـن البيانـات تحـت طائلـة رفضها، فيعدَ بيانا أساسيا ذكر اسم المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري وموطنه، فإذا كان مقيما خارج الجزائر، فعليه أن يختار موطنا بالجزائر، كما يتعيَن بيان الضريبة أو الرسم العقاري المعترض عليه، مع بيان رقم المادة من الجدول عند تعذَر تقـديم الإنـذار أو أن ترفق الشكوى بما يثبت المبلغ المدفوع أو المقتطع، عندما يتعلق الأمر بالضرائب التي لا تستلزم وضع جدول التكليف، كما يجب أن تكون الشكوى موقعة باليد من قبل المشتكي أو ممثله القانوني[1].

أما عن الشروط الموضوعية، فقد اشترط المشرع من خلال الفقرة الرابعة من المادة 73 من قانون الإجراءات الجبائية، أن تحتوي الشكوى علـى عـرض مـوجز لوسـائل

---

[1] – لم يشترط المشرع الجزائري على الممثل القانوني للمكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري استظهار وكالة توثيقية ولا إدارية، إذا كان يملك بحكم وضعيته ومركزه القانوني التصرف قانونا باسم المكلَف، كالولي أو الوصي بالنسبة للقاصر، الورثة لحساب المفقود أو المتوفي، المصفي المعيَن بموجب أمر قضائي...، كما لم يشترط تقديم الوكالة على المحامين المسجَلين قانونا في نقابة المحامين، حسب الفقرة الثالثة من المادة 75 من قانون الإجراءات الجبائية.
لكن متى تعلَق الأمر بأشخاص آخرين غير المذكورين أعلاه، فإنه يتعيَن عليهم تقديم وكالة قانونية محرَرة علـى ورق مدموغ وفق الفقرة السادسة من المادة ذاتها. لمزيد من التفصيل راجع في ذلك فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010، ص 123 وما بعدها. أنظـر أيضا حسين فريجة، المرجع السابق، ص 20-21.

وطلبات المكلَف المشتكي والأسانيد التي بنيت عليها، التي تتنوَع في الحقيقة حسب الحالـــة بين طلب تصحيح أخطاء بسيطة في حساب الضريبة أو الرسم العقاري أو طلـــب إعـــادة النظر في تقدير الوعاء الضريبي أو الدفع بتقادم الضريبة أو الرسم المطالب بتسديده[1].

ثانيا: التحقيق في الشـــكوى: يتم النظر في الشكوى من قبل إدارة الضرائب، بحيث يجوز البت فورا برفض الشكاوى التي يشوبها عيب جوهري في الشكل، وفق الفقرة الأولى من المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية[2]، بينما تقبـــل الشـــكاوى المســـتوفية للشـــروط القانونية، ويجرى بشأنها تحقيق يباشره مفتش الضرائب المختص المكلَف لهذا الغـــرض، الذي يتولى دراسة الشكوى في جانبيها الشكلي والموضوعي، بالتأكـــد فيمـــا إذا قـــدَمت الشكوى ضمن آجالها القانونية، ومدى توفرها على البيانات الجوهرية اللازمة والوثـــائق التي يجب أن ترفق مع الشكوى[3]، فضلا عن فحص الإثباتات التي يجب أن يـــتمَ تقـــدير الضريبة أو الرسم العقاري بمقتضاها، وله في ذلك استدعاء المكلَف للحصول منه علـــى كل التوضيحات الضرورية المتعلَقة بالموضوع، كما يمكنه إجراء تحقيقـــات فـــي عـــين المكان، ويمكنه أن يمارس حق الإطَلاع المخول قانونا لإدارة الضـــرائب فيمـــا يخـــص

---

[1] – قاسم العيد عبد القادر، المرجع السابق، ص 80.

[2] – المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، معدَلة بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2003، والمادة 39 من قانون المالية لسنة 2005، والمادة 46 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 36 من قـــانون الماليـــة لســـنة 2012، والمادة 16 من قانون المالية لسنة 2013 وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

[3] – سالم محمد الشوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمـــي، جامعـــة الكويت، العدد 02، 2000، ص 197.

الوثائق التي تكون بحوزة الهيئات والمؤسسات العامة أو الخاصة التي يرى أنهـا مفيـدة للتحقيق في الشكاية[1].

بعد أن يفرغ مفتش الضرائب من التحقيق فـي الشـكوى فـي جانبيهـا الشـكلي والموضوعي، يحرَر تقريرا يضمَنه ملخصا لها والمقترحات التي يراهـا مناسـبة لحـل النزاع، وفقا للمعطيات الموجودة لديه وطبقا للنصوص القانونية سارية المفعول، مع ذكـر كل الأسانيد التي تمَ بموجبها تقدير الضريبة أو الرسم العقاري محل النزاع، ثم يرسله إلى الجهة المعنية المختصة بالرد على الشكوى، ممثلة في المدير الولائي للضرائب أو مـدير مركز الضرائب أو مدير المركز الجواري للضرائب حسب الحالة، دون أن تكون ملزمـة بما توصَل إليه المفتش المحقق[2].

ثالثا: الرد على الشكوى: تتوفر إدارة الضرائب على أجل مدَته أربعة أشهر للبـت فـي الشكاوى التابعة لاختصاص مركز الضرائب أو المركز الجـواري للضـرائب، تسـري اعتبارا من تاريخ استلامها، ويحدَد هذا الأجل بستة أشهر عندما تكـون الشـكوى تابعـة لاختصاص المدير الولائي للضرائب، على أن يمدَد هذا الأجل إلى ثمانية أشهر بالنسـبة للشكاوى التي تتطلب الرأي الموافق للإدارة المركزية، حسب الفقرة الثانية من المادة 76 من قانون الإجراءات الجبائية، ويتمَ تبليغ القرارات الصادرة إلى المشتكي أو إلى وكيلـه من طرف الهيئة المختصة، حسب الحالة، بموجب رسالة موصـى عليهـا مـع إشـعار بالاستلام إلى العنوان المحدَد في الشكوى[3]، وقد كان المشـرع الجزائـري يشـترط أن

---

[1] – حسين فريجة، المرجع السابق، ص 24.

[2] – عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 20.

[3] - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 80.

يتضمَن قرار الفصل في الشكوى مهما كانت طبيعته الأسباب والأسس القانونية التي بني عليها، حسب الفقرة الثالثة من المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية[1]، بيد أن الأمر لم يعد كذلك بعد تعديل هاته المادة بموجب قانون المالية لسنة 2015، وهو ما سيحول في حال رفض شكوى المكلَف دون وقوفه على أسباب رفضها، كما أنه سيرفع الضغط على إدارة الضرائب من أجل السعي الدائم للدراسة المعمَقة للشكاوى الواردة إليها، فقد تقصَر وتهمل ذلك، سيَما في حالة كثرة الشكاوى على الرغم من سعة الآجال الممنوحة لها لدراستها وفحصها ومن ثمَة الرد عليها.

ومهما يكن من الأمر، فإنه لا يمكن للمكلَف المشتكي سلوك طرق الطعن الأخرى حتى صدور الرفض الكلي أو الجزئي لشكواه، إلا في حالة عدم رد الإدارة الجبائية عن الشكوى ضمن الآجال القانونية، فحينئذ يعتبر القرار بالرفض ضمني[2]، ويمكن حينها للمكلَف المشتكي أن يلجأ إلى لجان الطعن الإدارية أو رفع دعواه مباشرة أمام المحكمة الإدارية ضمن الآجال المحدَدة قانونا.

الفرع الثاني: منازعات التحصيل الضريبي

يستتبع استحقاق دفع الضريبة أو الرسم العقاري من قبل المكلَف بها إلى الخزينة العمومية، مباشرة قابض الضرائب للإجراءات المخوَلة له قانونا لتحصيل الضرائب والرسوم المقيَدة في حساباته، بحيث يكون المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري الذي لم

---

[1] – المادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية، معدَلة بموجب المادة 48 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 26 من قانون المالية لسنة 2008، والمادة 41 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة 46 من قانون المالية لسنة 2001، والمادة 37 من قانون المالية لسنة 2012، والمادة 48 من قانون المالية لسنة 2015 وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

[2] - Guide pratique du contribuable ,Op.cit, p 80.

يتحرَر من ديونه الجبائية محل متابعة بموجب القوَة القانونية لجدول التحصيل، وفق المادة 144 من قانون الإجراءات الجبائية، والتي تستهل بإرسال إنذار للمكلَف المعنـــي تمهيــدا لمباشرة عملية الحجز ثم البيع لممتلكاته.

لكن وبالمقابل منح المشرع الجزائري للمكلَف بموجب المواد 153، 153 مكـــرر، 153 مكرر1 و154 من قانون الإجراءات الجبائية[1]، حق الإعتراض من خلال شـــكوى لدى إدارة الضرائب، على المتابعات التي يمكن أن تتخذها ضدَه قصد تحصـــيل حقـــوق الخزينة العمومية، حين تخالف الضوابط والمقتضيات المحدَدة قانونا[2].

أولا: الإعتراض على إجراء المتابعات: إن استقراء النصوص القانونية المنوَه عنها، تفيـــد بشكل جلي أن المشرع الجزائري قد حدَد نطاقا للاعتراضات التي يمكن للمكلَف أن يقدمها للإدارة الضريبية، حين تباشر ضده مختلف إجراءات تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية، كما وضع شروطا على المكلَف مراعاتها عند تقديم اعتراضه، حتى تتولَى إدارة الضرائب الفصل فيه ضمن آجال محدَدة.

1/ نطاق الإعتراض على إجراء المتابعات: إن الإعتراض على المتابعات التي يقوم بهـــا قابض الضرائب ضدَ المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري لغرض تحصـــيل الإيـــرادات

---

[1] – المواد 153، 153 مكرر، 153 مكرر1 و154 من قانون الإجراءات الجبائية، معدَلة بموجب المـــواد 49، 50، 51، و52 على التوالي من قانون المالية لسنة 2011 سالف الذكر.

[2] – لم يولي المشرع الجزائري في واقع الأمر، التظلم أو الإعتراض في مجال منازعات التحصيل الجبائي ذات القـــدر من الأهمية التي أولاها للشكوى في مجال النزاع في مادة الوعاء الضريبي، وقد يرجع ذلـــك إلـــى قلَـــة المنازعـــات الضريبية المتعلقة بتحصيل الإيرادات الجبائية، مقارنة بتلك المتعلَقة بتحديد وعائها ومقدارها، لكون أن عملية التحصيل ذاتها إنَما هي تنفيذ لقرارات فرض الضرائب والرسوم المختلفة.

الجبائية، إمَا أن يتعلق بشكل إجراء المتابعة أو بموضوعها، وفق الفقرة الثانية من المـــادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية[1].

أ/ الإعتراض على شكل إجراء المتابعة: يمكن للمكلَف بالضريبة أو الرســم العقــاري أن يعارض كل إجراء يباشره قابض الضرائب ضدَه، لغرض تحصيل ديون الخزينة العامــة، متى اقترن إجراء المتابعة بعيب شكلي يتعلق بشكل ســند التحصــيل وشــكل التنبيــه أو الإخطار الضريبي أو بآجال تبليغه، وقد قضت المحكمة العليا في هذا السياق في قرارهــا رقم 62575 الصادر بتاريخ 27 جانفي 1991 ببطلان إجراء تحصيل الضــريبة الــذي باشرته إدارة الضرائب في محل الإقامة القديم للمكلَف، باعتبار أن هذا الأخير قــد غيَــر محل إقامته وأعلم إدارة الضرائب بذلك في الوقت اللازم، ممَا يجعل إجــراء التحصــيل ضدَه معيبا، يترتب عليه الإعفاء الكلَي من مبلغ الضريبة التي فرضت عليــه ووضــعت موضع التحصيل ضده[2].

كما يطال الإعتراض شكلية إجراء المتابعة وإجراءات الحجز، ممَا يترتَب عليه طلب إلغاء الحجز واسترجاع المحجوزات، فالمشرع الجزائري إذ أجــاز لإدارة الضــرائب أن تباشر إجراء الحجز على أموال المكلَف المدين، الذي يمتنع عن دفع ما هو مستحق عليــه من ضرائب ورسوم عقارية، فقد ربط ذلك بأن يتم ضمن الضوابط والشــروط المحــدَدة قانونا، من وجوب توجيه إعذار للمكلَف المعني لتسديد ما عليه من ديون، وإعلامــه بــأن

---

[1] – تنص الفقرة الثانية من المادة 153 من قانون الإجراءات الجبائية على ما يلي: "وتكتسي هذه الشكاوى:
– إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة عن طريق الإحتجاج الحصري على قانونية شكل إجراء المتابعة.
– وإما شكل اعتراض على التحصيل الجبري عن طريق الإحتجاج على وجود إلزام دفع مبلغ الدين واستحقاق المبلــغ المطالب به أو غيرها من الأسباب التي لا تمس بوعاء وبحساب الضريبة".

[2] – أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 28.

الإعذار بالتسديد الموجه إليه يستتبع بحجز أمواله ثم بيعها بالمزاد العلني، إذا تخلَف عـن الدفع ضمن الآجال الممنوحة له أو لم يتحصَل على أجل إضافي من قـابض الضـرائب القائم بالمتابعة، وبالتالي يحقَ للمكلَف المعني بإجراء الحجز على أمواله أن يطلب إلغـاءه إذا تبيَن له أنه مشوب بأخطاء وعوار في تنفيذه[1].

كما يحقَ من جانب آخر للمكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري الذي حجزت أموالـه من قبل إدارة الضرائب، أن يبادر بطلب استرجاعها ضمن الشـروط المحـدَدة بموجـب المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب/ الإعتراض على وجوب التحصيل الجبري: إن الاعتراض على التحصـيل الجبـري يرتبط أساسا بالموضوع، ويتعلق سواء بوجود الإلتزام ككل أو جزء منه أو بوجوب الوفاء به، حيث ينصب الإعتراض حول استحقاق دين الضريبة أو الرسم العقاري مـن عدمـه، كأن يتعلق الأمر بتقادم دين الضريبة أو بالتسديد الكلي أو الجزئي لها[2].

2/ شروط قبول الإعتراض على إجراء المتابعات

يتَضح من خلال استقراء نص المادتين 153 مكرر و154 من قـانون الإجـراءات الجبائية، أن المشرع الجزائري قد حدَد شرطين لقبول الإعتراض على إجراء المتابعـات من قبل إدارة الضرائب، يتعلق الأول بالآجال ويرتبط الثاني بوسائل الإثبات.

ففيما يتعلق بالأجل، يلاحظ أن المشرع الجزائري قد وحَده بشأن جميـع الشـكاوى والاعتراضات في مادة التحصيل الضريبي مع الإختلاف في بداية سـريانه، وقـد قـدَره

---

[1] – أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 29-30.

[2] – فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 90.

المشرع بشهر واحد يسري بالنسبة للشكاوى التي تكتسي شكل اعتـــراض علـــى إجـــراء المتابعة، اعتبارا من تاريخ تبليغ الإجراء المحتج عليه، أما بالنسبة للشكاوى التي تكتســـي شكل اعتراض على التحصيل الجبري، فإنه يسري مـــن تـــاريخ التبليـــغ الأول لإجـــراء المتابعة[1]، في حين يبدأ أجل طلب استرداد الأشياء المحجوزة من التاريخ الذي أعلم فيـــه صاحب الطلب بالحجز[2].

أما فيما يتعلق بالإثبات، فقد اشترط المشرع الجزائري بمقتضى المادة 153 مكـــرر من قانون الإجراءات الجبائية، أن تدعَم الإعتراضات على المتابعات بكل وسائل الإثبـــات المفيدة، وينسحب ذات الشرط على طلب استرداد الأشياء المحجوزة، وفق المادة 154 من القانون ذاته، بيد أن المشرع الجزائري لم يحدَد وسائل الإثبات في هذا المجال، ممَا يفسح المجال أمام المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري، لإثبات العوار القـــانوني الـــذي تخلَـــل إجراءات المتابعة أو عدم شرعية وجوب واستحقاق الضريبة أو الرسم العقـــاري، وذلـــك بكل الوسائل القانونية المتاحة والممكنة.

3/ الفصل في الإعتراض على إجراءات المتابعة

يسلَم للمكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري الذي يقدَم تظلَمـــه المتضـــمَن اعتراضـــه ضمن الآجال المحدَدة قانونا، وصلا يثبت استلام تظلمه من قبل إدارة الضـــرائب، التـــي تبتَ فيه ضمن أجل شهر واحد من تاريخ تقديمه بقرار يتم تبليغه للمكلَف المعني، على أنه

---

[1] – أنظر المادة 153 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] – أنظر المادة 154 من قانون الإجراءات الجبائية

يمكن لهذا الأخير، في حالة عدم رد إدارة الضرائب ضمن هذا الأجل أو في حالـــة عـــدم رضاه بالقرار الصادر عنها، أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية[1].

ثانيا: طلب تأجيل التسديد: الأصل أن تقديم الشكوى في النزاع الجبائي لا يوقـــف تســـديد المبالغ المتنازع فيها[2]، غير أنه استثناء من ذلك، أجاز المشرع الجزائري وفق المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية[3]، للمكلَف الذي ينازع من خلال شكوى في صحَة أو مقدار الضريبة أو الرسم العقاري المفروض عليه والمترتبة عن عمليات الرقابـــة الجبائيـــة، أن يطلب إرجاء دفع القدر المتنازع فيه، من خلال دفع ما يساوي 20% من المبالغ المطالب بتسديدها، على أن يؤجل تحصيل الحقوق الباقية إلى غاية صدور قرار إدارة الضـــرائب في شكوى المكلَف المعني[4].

المطلب الثاني: لجان الطعن الضريبي

إذا لم تتم تسوية النزاع على مستوى إدارة الضرائب، فإنه يمكن للمكلَف بالضـــريبة أو الرسم العقاري أن يطعن في قرارها المجحف في حقه من وجهة نظره، أمـــام لجـــان الطعن الضريبي المختلفة، ويعد اللجوء إلى هاته اللجان مسلكا اختياريا بالنسبة للمكلَـــف، يستطيع الإستغناء عنه وطرح نزاعه مع إدارة الضرائب مباشرة على القضاء.

---

[1] – أنظر المادتين 153 مكرر و154 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] - Marie LAMBERT et Candice ZANATTA, Op.cit, p 15.

[3] – المادة 74 من قانون الإجراءات الجبائية، معدَلة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2005، والمادة 45 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 40 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة 25 من قانون المالية لسنة 2010 وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

[4] – يعدَ تقديم الضمانات الكافية لتحصيل الإيرادات الجبائية من أهم الشروط الموضوعية التي تضمَنتها جل التشريعات المعاصرة لطلب وقف الأداء، بقصد التصدي للطلبات الكيدية التي تبتغي عرقلة تحصيل الدين العمومي. راجع في ذلك حسن العفوي، المرجع السابق، ص 24.

بيد أن المشرع الجزائري في مجال حقوق التسجيل، قد ألزم إدارة الضرائب حين ترصد نقصان الثمن المصرَح به أو التقديرات المقدَمة من الأطراف بشأن التصرَفات والوقائع الخاضعة قانونا للتسجيل والمنصبَة على نقل أو بيان الملكية والحقوق العقارية، أن تلجأ وجوبا إلى أخذ رأي لجنة التوفيق على مستوى الولاية، من أجل إصدار أمر وسند تحصيل الرسوم عن الأملاك والحقوق العقارية غير المصرَح بقيمتها الحقيقية.

إن إحداث هذه اللجان المنوَه عنها، إنَما يصبو إلى المساعدة على إيجاد حلول للخلافات المحتملة بين إدارة الضرائب والمكلَف بالضريبة، بما يقلَل من عرض المنازعات في مجال الضرائب على القضاء، فضلا عن المحافظة على توازن الكفَة بين المكلَف وإدارة الضرائب المتمتَعة بسلطات استثنائية في مجال المتابعة والتحصيل للإيرادات الجبائية، الأمر الذي يوفَر قدرا من الحماية للمكلَف من إمكانية حدوث تعسف في حقه من قبل الإدارة[1].

---

[1] – فريد بنته، المنازعات الجبائية في المرحلة ما قبل القضائية، المجلة المغربية للمنازعات القانونية، المغرب، عدد مزدوج 5-6، 2007، ص 58.

الفرع الأول: لجان الطعن في الضرائب المباشرة

يتمتَع المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري بحق عرض نزاعه مع إدارة الضرائب على لجان الطعن في الضرائب المباشرة المتمثلة في لجنة الدائرة، اللجنة الولائية واللجنة المركزية للطعن، وهي اللجان المنصوص عليها بموجب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية[1]، والمخولَة بالبت في طلبات المكلَفين الرامية إلى تصحيح واستدراك الأخطاء في تأسيس وعاء الضريبة أو حسابها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي.

إن اللجوء إلى لجان الطعن في الضرائب المباشرة يعدَ أمرا اختياريا بالنسبة للمكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري، فهو يملك الحرية الكاملة في عرض نزاعه عليها من عدمه، واللجوء حينئذ للجهة القضائية المختصة للطَعن في قرار الإدارة الجبائية، فإذا اختار المكلَف هذا المسلك ولجأ إلى القضاء، لم يجز له بعد ذلك الرجوع إلى لجان الطعن حسب الفقرة الثالثة من المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية[2].

أولا: أحكام ومقتضيات الطعن أمام لجان الطعن في الضرائب المباشرة: يتعيَن على المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري حال اختياره اللجوء إلى لجان الطعن، أن يرسل طعنه الذي يخضع لذات القواعد الشكلية المتعلقة بالشكوى أمام إدارة الضرائب، إلى

[1] – المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 50 من قانون المالية لسنة 2007، ومعدَلة بموجب المادة 43 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة 27 من قانون المالية لسنة 2016 وهي القوانين المنوَه عنها سلفا، وقد غيَر المشرع تسمية هاته اللجان بمقتضى التعديل الأخير لتصبح كالتالي: اللجنة الولائية، اللجنة الجهوية واللجنة المركزية.

[2] – المادة 80 من قانون الإجراءات الجبائية معدَلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 42 من قانون المالية لسنة 2009، والمادة 40 من قانون المالية لسنة 2012 وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

رئيس اللجنة المختصة ضمن أجل أربعة أشهر، ابتداء من تـــاريخ اســـتلام قـــرار إدارة الضرائب الرافض كليا أو جزئيا لشكواه المقدَمة أمامها، وفي حالة عدم ردها على شكواه فإن أجل الأربعة أشهر يسري بداية من انقضاء آجال البت الممنوحة للإدارة، وهذا تحـــت طائلة رفض طعنه من قبل لجان الطعن، كما أن الطعن في هذه الحالة لا يعلَـــق التـــزام المكلَف بدفع مبلغ الضريبة أو الرسم العقاري المفروض عليه، لكن يمكنه الاستفادة مـــن إرجاء الدفع من خلال تسديد ما نسبته 20% من مبلغ الضريبة والرســـم العقـــاري ومـــا ارتبط بها من حقوق وغرامات محل النزاع[1]، حسب المادة 80 من قـــانون الإجـــراءات الجبائية.

تلزم لجان الطعن بإصدار آرائها بشأن الطعون المرفوعة إليها بالقبول أو الـــرفض صراحة، ضمن أجل أربعة أشهر بداية من تاريخ تقديم الطعن إلى رئيس اللجنة، فإن لـــم تبد اللجنة رأيها في الأجل المذكور، اعتبر صمتها رفضا ضمنيا للطعن، ممَا يتيح للمكلف بالضريبة أو الرسم العقاري رفع دعوى أمام القضاء الإداري، خلال أجل أربعة أشهر من تاريخ انقضاء الأجل الممنوح للَجنة من أجل البت في الطعن، كما يجب من جانب آخر أن تعلَل الآراء الصادرة عن لجان الطعن، وأن تحدَد مبالغ التخفيض أو الإعفاء الذي قد يمنح للمكلَف في حالة عدم المصادقة على قرار الإدارة الجبائية[2]، وهذا استنادا للفقرتين الثانية والثالثة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية[3].

[1] - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 82-83.
[2] - Ibid, p 83.
[3] – المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية معدَلة بموجب المادة 49 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 19 مـــن قانون المالية لسنة 2010، والمادة 26 من قانون المالية 2016 وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

ثانيا: التنظيم القانوني للجان الطعن في الضرائب المباشرة: قام المشرع الجزائري بتعديلات جوهرية على لجان الطعن الضريبي، سواء فيما يتعلق بتشكيلها، اختصاصاتها وسير أعمالها، وهذا بموجب المادتين 26 و27 من قانون المالية لسنة 2016، المعدَلتين للمادتين 81 و81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

بيد أن المشرع نصَ صراحة من خلال المادة 28 من قانون المالية لسنة 2016، على أن يشرع في العمل بالأحكام الجديدة للمادتين 81 و81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، بداية من أول جانفي 2017، بما يعني استمرار سريان الأحكام الراهنة للمادتين المذكورتين إلى غاية التاريخ المحدَد ببداية السنة الموالية.

تبعا لذلك نبحث التنظيم القانوني للجان الطعن في الضرائب المباشرة وفقا للأحكام السارية، ثم وفقا للأحكام الجديدة التي تضمَنها قانون المالية لسنة 2016، وذلك من خلال بيان تشكيلها واختصاصاتها وسير أعمالها على النحو الموالي:

1/ التنظيم القانوني للجان الطعن في الضرائب المباشرة قبل صدور قانون المالية 2016: تتمثَل لجان الطعن في الضرائب المباشرة في لجنة الدائرة واللجنة الولائية واللجنة المركزية، ونعرض فيما يلي لخصوصيات كل لجنة من خلال تشكيلها، اختصاصاتها وسير أعمالها:

أ/ لجنة الدائرة للطعن: نظَم المشرع هذه اللجنة وكيفية عملها بموجب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، وذلك على النحو الموالي:

- **تشكيلة لجنة الدائرة للطعن:** تنشأ لجنة للطعن في الضرائب المباشرة لدى كل دائـــرة، وهي تتشكل وفق المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية سارية المفعـــول، مـــن أعضاء يكتسبون عضويتهم في اللجنة بحكم وظائفهم[1]، وهم على النحو التالي:

- رئيس الدائرة أو الأمين العام للدائرة رئيسا للجنة.

- رئيس المجلس الشعبي البلدي لمكان ممارسة المكلف بالضـــريبة لنشـــاطه، أي مكـــان تواجد العقارات.

- رئيس مفتشية الضرائب المختص إقليميا أو حسب الحالة مسؤول مصلحة المنازعـــات للمركز الجواري للضرائب.

إضافة للأعضاء أعلاه الذين يستمدون عضويتهم في اللجنة بقوَة القـــانون اعتبـــارا للوظائف التي يشغلونها هناك أعضاء يتمَ اختيارهم أو تعيينهم، وهـــم عضـــوين دائمـــين وعضوين مستخلفين عن كل بلدية تعيَنهم الجمعيات والاتحادات المهنية وفي حالة غيـــاب هاته الهيئات، يختار رؤساء المجالس الشعبية البلدية هؤلاء الأعضاء من بـــين المكلفـــين بالضرائب في البلدية الذين يحوزون معلومات كافية لتنفيذ المهام المسندة للجنة، بشرط ألا يقل سن كل واحد منهم عن 25 سنة وأن يكونوا حاملين للجنسية الجزائريـــة ومتمتَعـــين بكامل حقوقهم المدنية[2].

يعيَن الأعضاء الذين تم اختيارهم على النحو المنوَه عنه، خلال الشهرين المـــواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية البلدية وتدوم عضويتهم مدَة دوام هذه المجالس، وفي حالـــة

---

[1] - محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 364.

[2] - أحمد فنيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولـــى، 2014، ص 110.

الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف عدد أعضاء اللجنة على الأقل يستخلف الأعضاء المعنيين بأعضاء آخرين ضمن نفس الشروط المحددة، ويتولى مهام كاتب اللجنة موظف للضرائب برتبة مفتش على الأقل، يعيَنه حسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب[1].

- **إختصاصات لجنة الدائرة للطعن:** تختص لجنة الدائرة للطعن وفق المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية سارية المفعول، بنظر الطعون الرامية إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في تأسيس وعاء الضرائب والرسوم العقارية أو في حسابها أو من أجل الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي والمرفوعة إليها من قبل المكلَفين الخاضعين لاختصاص المراكز الجوارية للضرائب، فضلا عن طلبات وطعون المكلَفين التي لا يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات مليوني دينار[2].

- **سير عمل لجنة الدائرة للطعن:** تجتمع لجنة الدائرة للطعن بناء على دعوة من رئيسها مرَة واحدة في الشهر، ولا يصحَ اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية أعضائها، ويمكن للجنة أن تستدعي المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري أو ممثلا عنه لسماع أقواله، على أن يقدَم إشعار الاستدعاء إلى المكلَف أو ممثله بعشرين يوما قبل تاريخ انعقاد اجتماعها[3].

تصدر اللجنة رأيها بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضرين، وفي حال تساوت الأصوات يرجَح صوت الرئيس، ثم يبلَغ رأي اللجنة الموقَع من قبل رئيسها عن طريق

---

[1] – أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 38.

[2] - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 84.

[3] – أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 111.

كاتب اللجنة حسب الحالة إلى المدير الولائي للضـــرائب أو رئـــيس المركـــز الجـــواري للضرائب في أجل عشرة أيام من تاريخ اختتام أشغال اللجنة[1].

ب/ اللجنة الولائية للطعن: نظَم المشرع الجزائري هذه اللجنة بمقتضى المادة 81 مكـــرر من قانون الإجراءات الجبائية سارية المفعول، بحيث تنشأ على مستوى كل ولايـــة لجنـــة تتولَى نظر طعون المكلَفين بالضريبة، ضدَ قرارات إدارة الضرائب التـــي كانـــت محـــلَ شكوى لدى الإدارة الضريبية نفسها.

- **تشكيلة اللجنة الولائية للطعن:** تتشكَل اللجنة الولائية للطعن وفق المـــادة 81 مكـــرر أعلاه من أعضاء يتنوَع انتسابهم وتمثيلهم بين السلطات القضائية والولائية، فضـــلا عـــن غرف التجارة والفلاحة والجمعيات والاتحادات المهنية على النحو التالي:

- قاض يعينه رئيس المجلس القضائي المختص إقليميا يكون رئيسا للجنة.
- ممثَل عن الوالي.
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- مسؤول الإدارة الجبائية بالولاية أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب.
- ممثَل عن الغرفة التجارية على مستوى الولاية، فإن لم توجد فممثل عن الغرفـــة التـــي يمتد اختصاصها الإقليمي إلى الولاية التي تشكل لديها اللجنة.
- ممثَل عن الغرفة الفلاحية بالولاية.
- خمسة أعضاء دائمين ومثلهم مستخلفين تعيَنهم الجمعيات أو الاتحادات المهنية، وعنـــد غياب هاته الهيئات يختار رؤساء المجالس الشعبية الولائية أعضـــاء آخـــرين مـــن بـــين

[1] – أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 38.

أعضاء المجلس الشعبي الولائي الذين يتوفَر لديهم قدر كاف من المعارف يؤهَلهم لتنفيذ المهام المسندة للجنة[1]، ويشترط ألا يقل سن الأعضاء المعنيين عن خمس وعشرين (25) سنة، وأن يكونوا حاملين للجنسية الجزائرية ومتمتَعين بحقوقهم المدنية، ويتمَ تعيينهم خلال الشهرين المواليين للتجديد العام للمجالس الشعبية الولائية، بحيث تدوم عضويتهم إلى غاية الانتخابات الجديدة للمجالس الشعبية، وفي حالة الوفاة أو الاستقالة أو العزل لنصف أعضاء اللجنة على الأقل، يتمَ القيام بتعيينات جديدة ضمن ذات الشروط[2]، على أن يتولى مهام كاتب اللجنة أحد موظفي الإدارة الجبائية برتبة مفتش على الأقل، يعيَنه حسب الحالة المدير الولائي للضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب.

- **اختصاصات اللجنة الولائية للطعن:** تختص لجنة الطعن الولائية وفق المادة 81 مكرر سالفة الذكر، بنظر طلبات المكلَفين بالضريبة أو الرسم العقاري الرامية إلى تصحيح الأخطاء التي اعترت قرار تأسيس وعاء الضريبة أو حساب مقدارها أو الاستفادة من حق ناتج عن حكم تشريعي أو تنظيمي، ويشمل ذلك طلبات المكلَفين التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامات مليوني دينار ويقل أو يساوي عن سبعين مليون دينار والتي سبق أن أصدرت بشأنها إدارة الضرائب قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

كما يمتد اختصاص لجنة الطعن الولائية لنظر الطعون التي يقدَمها المكلَفون بالضرائب العقارية التابعين لاختصاص المراكز الضريبية.

---

[1] – يعيَن هؤلاء الأعضاء في القانون الفرنسي من بين ممثلي المكلَفين بالضريبة وعددهم يساوي عدد ممثلي الإدارة، بقصد إيجاد نوع من التوازن بين المراكز القانونية. راجع في ذلك عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 39.

[2] – حسين فريجة، المرجع السابق، ص 38.

- **سير عمل اللجنة الولائية للطعن:** تجتمع اللجنة الولائية للطعن في الضرائب المباشرة بناء على دعوة من رئيسها مرَة واحدة في الشهر، ولا يصحَ اجتماع اللجنة إلا بتوفر النصاب القانوني المحدَد بوجوب حضور أغلبية الأعضاء، ويمكن للجنة أن تستدعي المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري أو ممثله لسماع أقواله، على أنه يجب إشعاره بذلك قبل عشرين يوما على الأقل من تاريخ الاجتماع[1].

تتَخذ اللجنة رأيها بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حال تساوت الأصوات يرجَح صوت الرئيس، الذي يوَقع الرأي النهائي للَجنة بعد تعليله وتوضيح قيمة ومقدار التخفيض إن وجد، ثم يبلَغ رأي اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيام من تاريخ اختتام عمل اللجنة، حتى يتسنَى له اتخاذ القرار المناسب لرأي اللجنة ويبلَغه إلى المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري، خلال أجل شهر من تبليغه برأي اللجنة الولائية للطعن[2].

ج/ اللجنة المركزية للطعن: تعدَ لجنة الطعن المركزية أعلى لجنة للطعن في مجال الضرائب المباشرة، بحيث تنشأ على مستوى الوزارة المكلَفة بالمالية.

- **تشكيلة اللجنة المركزية للطعن:** تتشكَل من أعضاء يمثَل أغلبهم عدَة وزارات ويشغلون وظائف سامية في الدولة، وهم حسب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية على النحو الموالي:

- الوزّير المكلف بالمالية أو من يمثله رئيسا.

---

[1] - عزيز أمزيان، المرجع السابق، ص 39.

[2] - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 84.

- ممثَل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل.

- ممثَل عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل.

- المدير المركزي للخزينة أو ممثله برتبة مدير على الأقل.

- ممثَل الغرفة التجارية للولاية المعنية أو ممثَل الغرفة الوطنية للتجارة إن تعذَر ذلك، كما في الحالة التي ينازع فيها المكلَف إدارة الضرائب بشأن الضرائب المفروضة على أملاكه العقارية المتواجدة في أكثر من ولاية.

- ممثَل عن الاتحاد المهني المعني.

- ممثَل الغرفة الفلاحية للولاية المعنية أو ممثل الغرفة الوطنية للفلاحة إن تعذر ذلك.

- ممثَل عن مديرية المؤسسات الكبرى.

- المدير الفرعي المكلَف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب يكون مقرَرا للجنة.

- **اختصاص اللجنة المركزية للطعن:** تختص اللجنة المركزية للطعن بالنظر في طلبات المكلَفين الهادفة إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في القرار الصادر عن إدارة الضرائب المتضمَن تحديد وعاء الضريبة أو تقدير قيمتها أو من أجل الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، والذي سبق للمكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري أن تقدَم بشكوى بشأنه وتم رفضها كليا أو جزئيا، على أن تزيد قيمة هذه الطلبات والطعون من الحقوق والغرامات عن سبعين مليون دينار، كما تختص الجنة المركزية للطعن بنظر الطلبات التي يقدمها المكلَفون التابعون لمديريات المؤسسات الكبرى[1].

- **سير عمل اللجنة المركزية للطعن:** تجتمع اللجنة المركزية للطعن بناء على دعوى من رئيسها مرَة واحدة في الشهر على الأقل، ويبلَغ جدول اعمالها إلى أعضائها قبل 10 أيام

[1] - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 85.

على الأقل من تاريخ اجتماعها، حتى يتسنَى لهم الاطلاع والبحث عن العناصر التي تساعدهم في إبداء آرائهم، ولا يصحَ اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية أعضائها[1]، يمكن للجنة أن تستدعي المكلَف بالضريبة الذي قدَم الطلب أو من يمثله قانونا لسماع أقواله، ولهذا الغرض يتعين إعلام المكلَف أو من يمثله بذلك قبل عشرين يوما من تاريخ الاجتماع، كما يمكن للَجنة أن تستمع حسب الحالة للمدير الولائي للضرائب المعني أو مدير المؤسسات الكبرى حتى يتم تزويدها بكل ما يمكن أن يساعدها في إصدار رأيها[2].

تصدر اللجنة المركزية للطعن في الضرائب المباشرة رأيها بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجَح صوت الرئيس، ليبلَغ بعدها رأي اللجنة الموقَع من قبل رئيسها عن طريق كاتب اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة، وذلك خلال عشرين يوما من تاريخ اختتام أشغال اللجنة المركزية للطعن، حسب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، حتى يتسنَى لإدارة الضرائب اتخاذ القرار المناسب لرأي اللجنة، وتبليغه إلى المكلَف بالضريبة خلال شهر من تبليغها برأي اللجنة المركزية للطعن.

2/ التنظيم القانوني للجان الطعن في الضرائب المباشرة بعد صدور قانون المالية 2016: تضمَن قانون المالية لسنة 2016 تعديلات جوهرية بشأن هاته اللجان، حيث ألغى المشرَع لجنة الدائرة للطعن، لتحل محلَها اللجنة الولائية للطعن كأدنى لجنة بالنسبة للترتيب الهرمي للجان الطعن في الضرائب المباشرة، واستحدث اللجنة الجهوية للطعن

---

[1] – أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 114.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 376.

التي حلَت محل اللجنة الولائية للطعن وفق التنظيم السابق، وأبقى المشرع على اللجنة المركزية للطعن، وقد رافق ذلك تعديلات عميقة فيما يتعلَق بتشكيلة هاته اللجان واختصاصاتها وسير أعمالها.

أ/ اللجنة الولاية للطعن:

- **تشكيلة اللجنة الولاية للطعن:** تنشأ لجنة للطعن في الضرائب المباشرة لدى كل ولاية، وهي تتشكَل وفق المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية بعد التعديل الأخير بموجب قانون المالية 2016، على النحو التالي[1]:

- محافظ حسابات يعيَنه مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، يكون رئيسا للجنة،
- عضو من المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل عن المديرية الولائية للتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن المديرية الولائية للصناعة برتبة نائب مدير.
- ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.
- ممثل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل عن الغرفة الفلاحية الكائن مقرها بالولاية.
- المدير الولائي للضرائب أو حسب الحالة رئيس مركز الضرائب أو رئيس المركز الجواري للضرائب، أو ممثليهم الذين لهم على التوالي رتبة نائب مدير أو رئيس مصلحة رئيسية.

---

[1] - يعيَن أعضاء لجنة الولاية للطعن، باستثناء ممثلي إدارة الضرائب، لمدَة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، وينسحب ذات الحكم على اللجنة الجهوية واللجنة المركزية للطعن، حسب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016، المعدَلة للمادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويمكن للَجنة أن تضمَ إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا، يكون له صوت استشـــاري، على أن تسند مهام كاتب اللجنة ومقرَرها إلى عون تكون لديه على الأقــل رتبـــة مفــتش مركزي للضرائب، يعيَنه المدير الولائي للضرائب.

- **إختصاصات اللجنة الولائية للطعن:** تختص لجنة الولاية للطعن وفق المـــادة 27 مـــن قانون المالية لسنة 2016، المعدَلة للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، بنظر طلبات وطعون المكلَفين التي لا يفوق مبلغها الإجمالي من الحقوق والغرامـــات مليـــوني دينار، والتي سبق لإدارة الضرائب أن أصدرت بشأنها قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- **سير عمل اللجنة الولائية للطعن:** تجتمع لجنة الولاية للطعن بناء علـــى دعـــوة مـــن رئيسها مرَتين في الشهر، ولا يصحَ اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية أعضائها، ويمكـــن للَجنة أن تستدعي المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري أو ممثلا عنه لسماع أقواله، علـــى أن يتمَ ذلك قبل عشرين يوما من تاريخ انعقاد اجتماعها.

تصدر اللجنة رأيها بأغلبية أصوات الأعضاء الحاضـــرين، وفـــي حـــال تســـاوت الأصوات يرجَح صوت الرئيس، ثم يبلَغ رأي اللجنة الموقَع من قبل رئيسها عن طريـــق كاتب اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب، خلال عشرة أيام من تـــاريخ اختتـــام أشـــغال اللجنة[1]، حتى يتسنَى له اتخاذ القرار المناسب لرأي اللجنة وتبليغه إلى المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري، خلال أجل شهر من تبليغه برأي اللجنة الولائية للطعن[2].

---

[1] – قرَر المشرَع الجزائري تبليغ آراء اللجنة الولائية للطعن إلى المدير الولائي وهو في الواقع عضو فيها، ممَا يثيـــر التساؤل حول جدوى هذا الإجراء من الناحية العملية.

[2] – أنظر المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016، المعدَلة للمادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب/ اللجنة الجهوية للطعــن: تنشأ على مستوى كل مديرية جهوية للضرائب لجنة تتــولى نظر طعون المكلَفين بالضريبة ضد قرارات إدارة الضرائب التي كانت محل شكوى لدى الإدارة الضريبية نفسها.

- **تشكيلة اللجنة الجهوية للطعن:** تتشكل اللجنة الجهوية للطعن وفق المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، المعدَلة للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، من أعضــاء يتنوَع انتسابهم وتمثيلهم بين الخبراء والسلطات الولائية، فضــلا عــن غــرف التجــارة والفلاحة على النحو التالي:

- محافظ حسابات يعيَنه مصف الخبراء المحاسبين ومحــافظي الحســابات والمحاســبين المعتمدين، يكون رئيسا للجنة.
- المدير الجهوي للضرائب أو ممثله برتبة نائب مدير.
- ممثَل عن المديرية الجهوية للخزينة برتبة نائب مدير.
- ممثَل عن المديرية الجهوية للتجارة برتبة نائب مدير.
- ممثَل عن المديرية المكلَفة بالصناعة في الولايــة مكــان تواجــد المديريــة الجهويــة للضرائب، برتبة نائب مدير.
- ممثَل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثَل عن الغرفة الجزائرية للفلاحة الكائن مقرها بالولاية.
- ممثل عن مصف الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

ويمكن للجنة الجهوية للطعن على غرار الجنة الولائية أن تضم إذا اقتضت الحاجــة خبيرا موظفا، يكون له صوت استشاري، على أن تسند مهام كاتب اللجنة ومقرَرها إلـــى

عون تكون لديه على الأقل رتبة مفتش مركــزي للضــرائب، يعيَنــه المــدير الجهــوي للضرائب.

- **اختصاصات اللجنة الجهوية للطعن:** تختص لجنة الطعن الجهوية وفق المادة 27 مــن قانون المالية لسنة 2016، المعدَلة للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، بنظر طلبات المكلَفين بالضريبة أو الرسم العقاري الرامية إلى تصحيح الأخطاء التــي اعتــرت قرار تأسيس وعاء الضريبة أو حساب مقدارها أو الاستفادة من حــق نــاتج عــن حكــم تشريعي أو تنظيمي، ويشمل ذلك طلبات المكلَفين التي يفوق مبلغها الإجمالي من الحقــوق والغرامات عشرين مليون دينار ويقل أو يساوي سبعين مليون دينــار، والتــي ســبق أن أصدرت بشأنها إدارة الضرائب قرارا بالرفض الكلي أو الجزئي.

- **سير عمل اللجنة الجهوية للطعن:** تجتمع اللجنة الجهوية للطعن بناء على دعــوة مــن رئيسها مرَتين في الشهر، ولا يصحَ اجتماع اللجنة إلا بتوفر النصاب القــانوني المحــدَد بوجوب حضور أغلبية الأعضاء، ويمكن للجنة أن تستدعي المكلَف بالضريبة أو الرســم العقاري أو ممثله لسماع أقواله، على أنه يجب إشعاره بذلك قبل عشرين يوما على الأقــل من تاريخ الاجتماع.

تتَخذ اللجنة رأيها بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حال تساوت الأصوات يرجَح صوت الرئيس الذي يوَقع الرأي النهائي للجنة بعد تعليله وتوضيح قيمة ومقدار التخفــيض إن وجد، ثم يبلغ رأي اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب خلال عشرة (10) أيــام مــن

تاريخ اختتام عمل اللجنة[1]، لكي يتَخذ القرار المناسب لرأي اللجنة وتبليغه إلى المكلَــف بالضريبة أو الرسم العقاري، على غرار الحال بالنسبة للجنة الولائية للطعن.

ج/ اللجنة المركزية للطعن: تعدَ لجنة الطعن المركزية أعلى لجنة للطعــن فـــي مجـــال الضرائب المباشرة، بحيث تنشأ على مستوى الوزارة المكلَفة بالمالية.

- **تشكيلة اللجنة المركزية للطعن:** تتشكل من أعضاء يمثَل أغلبهم عدَة وزارات ويشغلون وظائف سامية في الدولة، وهم حسب المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، المعدَلـــة للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، على النحو الموالي:

- الوزّير المكلف بالمالية أو من يمثله رئيسا.
- ممثَل عن وزارة العدل برتبة مدير على الأقل.
- ممثَل عن وزارة التجارة برتبة مدير على الأقل.
- ممثَل عن وزارة الصناعة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة برتبة مدير على الأقل.
- ممثَل عن المجلس الوطني للمحاسبة برتبة مدير على الأقل.
- ممثَل عن الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.
- ممثَل عن الغرفة الوطنية للفلاحة.
- مدير كبريات المؤسسات.

ويمكن للجنة أن تضم إذا اقتضت الحاجة خبيرا موظفا، يكون له صوت استشـــاري، ويعيَن المدير الفرعي المكلَف بلجان الطعن لدى المديرية العامة للضرائب مقرَرا للجنـــة،

[1] – أنظر المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، المعدّلة للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

على أن تتكفَل بأمانة اللجنة مصالح المديرية العامة للضرائب، التي يعيَن المـــدير العـــام للضرائب أعضاءها.

- **اختصاص اللجنة المركزية للطعن:** تختص اللجنة المركزية للطعن بالنظر في طلبـــات المكلَفين الهادفة إلى الحصول على تصحيح الأخطاء المرتكبة في القرار الصـــادر عـــن إدارة الضرائب، المتضمن تحديد وعاء الضريبة أو تقدير قيمتها أو من أجل الاستفادة من حكم تشريعي أو تنظيمي، والذي سبق للمكلَف بالضـــريبة أو الرســـم العقـــاري أن تقـــدَم بشكوى بشأنه وتم رفضها كليا أو جزئيا، على أن تزيد قيمة هذه الطلبات والطعـــون مـــن الحقوق والغرامات عن سبعين مليون دينار، كما تختص الجنة المركزية للطعـــن بنظـــر الطلبات التي يقدَمها المكلَفون التابعون لمديرية المؤسسات الكبرى، وفق المـــادة 27 مـــن قانون المالية لسنة 2016، المعدَلة للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

- **سير عمل اللجنة المركزية للطعن:** تجتمع اللجنة المركزية للطعن بناء على دعوى من رئيسها مرَتين في الشهر، ولا يصحَ اجتماع اللجنة إلا بحضور أغلبية أعضائها.

يمكن للجنة أن تستدعي المكلَف بالضريبة الذي قدَم الطلب أو من يمثله قانونا لسماع أقواله، ولهذا الغرض يتعيَن إعلام المكلَف أو من يمثله بذلك قبل عشرين يوما من تـــاريخ الاجتماع، كما يمكن للجنة أن تستمع للمدير الولائي للضرائب المعني، حتى يتم تزويـــدها بكل ما يمكن أن يساعدها في إصدار رأيها.

تصدر اللجنة المركزية للطعن رأيها بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي الأصوات يرجح صوت الرئيس، ليبلَغ بعدها رأي اللجنة الموقَع من قبـــل رئيســـها عـــن

طريق كاتب اللجنة إلى المدير الولائي للضرائب أو إلى مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة، وذلك خلال عشرون يوما من تاريخ اختتام أشغال اللجنة المركزية للطعن[1]، حتى يتسنَى لإدارة الضرائب اتخاذ القرار المناسب لرأي اللجنة وتبليغه إلى المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري، خلال أجل شهر من تبليغها برأي اللجنة المركزية للطعن، مثلما هو الحال عليه بخصوص اللجنة الولائية والجهوية للطعن.

ثالثا: طبيعة الآراء الصادرة عن لجان الطعن في الضرائب المباشرة: لا تشكل لجان الطعن بديلا عن الجهات القضائية المختصة دستوريا بالفصل في المنازعات بين الأشخاص، بل تؤدي دورا في تقريب وجهات النظر بين المكلَف والإدارة الجبائية[2]، وقد وصف المشرع الجزائري ما يصدر عن لجان الطعن المختلفة بكونه رأي، حسب نص المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، فهو ليس بقرار ولا حكم[3]، وهذا ما يدفعنا في الحقيقة إلى البحث عن طبيعته، فهل هو ملزم لإدارة الضرائب أم أن الأمر لا يتعدى مجرد الاستئناس به والاسترشاد بما تضمَنه.

إن قراءة نص الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، تشير بطريقة غير مباشرة إلى موقف المشرع الجزائري من الرأي الصادر عن لجان الطعن المختلفة، في اعتباره ملزما للإدارة الجبائية متى كان مؤسسا قانونا، فإذا لم يكن كذلك فإنه

---

[1] – أنظر المادة 27 من قانون المالية لسنة 2016، المعدَلة للمادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] – حسين فريجة، المرجع السابق، ص 30.

[3] – اعتبر المشرع الجزائري أن ما يصدر عن لجان الطعن يعد رأيا وفق الفقرة الأولى من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، لكنه استعمل مصطلح قرار في الفقرة الثانية من ذات المادة، حينما ألزم لجان الطعن بإصدار قرارها في أجل معين، لكن بالرجوع إلى الصياغة الفرنسية للنص المذكور، يتضح بما يفيد بشكل قاطع أن ما يصدر عن لجان الطعن يعد رأيا.

يجوز لإدارة الضرائب، أن تعلَق تنفيذ رأي اللجنة المعنية ومنازعته أمام القضاء الإداري في غضون الشهر الموالي لتاريخ استلامه، على أن يبلغ المكلَف المعني بذلك.

لكن أثار في واقع الأمر تطبيق الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجــراءات الجبائية سارية المفعول، إشكالية جوهرية تتعلق بمدى جواز منازعة آراء لجان الطعن من قبل الإدارة الجبائية، فهل تتمتع هاته اللجان بصفة التقاضي؟

فقد ذهب جانب من الفقه إلى القول بأن المشرع الجزائري قد جانب الصــواب فــي إجازة منازعة آراء لجان الطعن، كونها لا تتمتَع بالشخصية المعنوية ولا بالذَمة الماليــة، وبالتالي فهي لا تملك صفة التقاضي، حيث لا يمكن لرئيسها أو ممثلهــا القــانوني رفــع دعوى لانعدام صفته، وعليه كيف يمكن لإدارة الضرائب رفع دعوى قضائية ضــد رأي لجنة الطعن التي لا تتمتع بصفة التقاضي[1]، فحتما تكون الدعوى حينهــا غيــر مقبولــة شكلا[2]، وفقا لأحكام المادة 13 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

لكن الملاحظ أن القضاء الإداري كان يصرَح بقبول الدعوى الضريبية شكلا رغم أن لجان الطعن منعدمة الصفة[3]، وقد وضع القضاء الإداري حينها في موقف محرج، فمــن

---

[1] – فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 50.

[2] – قضى مجلس الدولة في هذا السياق بأن: "الطعن القضائي المرفوع من طرف المكلَف بالضريبة ضد قــرار لجنــة الطعن مهما كان مصدره، سواء عن لجنة الدائرة أو عن اللجنة الولائية أو حتى عن اللجنة المركزية، يوجَه ضد المدير الولائي للضرائب وحده، باعتباره صاحب حق التمثيل أمام القضاء في كل المنازعات الضريبية. أنظــر القــرار رقــم 38542، المؤرخ في 2008/02/13، صادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009، ص 75.

[3] – راجع في هذا السياق القرار رقم 7440، المؤرخ في 2003/04/15، صادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولــة، مجلة مجلس الدولة، العدد 04، 2003، ص 89. أنظر أيضا القرار رقم 4399، المؤرخ في 2002/10/15، صادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003، ص 119.

جهة يمكن القول أنه لا تثريب على مسلك القضاء الإداري في قبول الدعوى المرفوعة من قبل الإدارة الجبائية ضد آراء لجان الطعن المختلفة، طالما أنه يستند إلى نص قانوني يجيز ذلك، لكن من جهة أخرى معروف أنه من الثابت قانونا أن انعدام صفة التقاضي يعد من النظام العام ويثيرها القاضي من تلقاء نفسه، ومن ثمَة يقتضي الأمر تدخل المشرع الجزائري لتدارك هذا العوار والنقص في التشريع الجبائي، وهو ما تمَ فعلا من خلال المادة 26 من قانون المالية لسنة 2016، المعدَلة للمادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، حيث ألغى المشرع الجزائري جواز منازعة آراء لجان الطعن من قبل إدارة الضرائب أمام القضاء الإداري، والاكتفاء بإصدار قرار مسبَب بالرفض يتم تبليغه للمكلَف المعني.

بيد أن تخويل المشرع الجزائري لإدارة الضرائب، إصدار قرار برفض الآراء الصادرة عن لجان الطعن الضريبي، يثير بدوره التساؤل في واقع الأمر حول وجاهة مسلك المشرع في ذلك.

فمن الثابت بموجب المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، أن لجان الطعن الضريبي إنَما تصدر أراءها بأغلبية أصوات أعضائها، الذين يكون من بينهم ممثل إدارة الضرائب، إما المدير الولائي أو الجهوي أو مدير المؤسسات الكبرى حسب الحالة، ومن ثمَة أليس هناك مجانبة للصواب والمنطق القانوني السليم، حين يمنح الحق لإدارة الضرائب في أن ترفض الآراء الصادرة عن لجان الطعن الضريبي، وهي التي شاركت في التصويت عليها بصوت يماثل بقية أصوات أعضاء هاته اللجان، حتى وإن كانت قد أبدت موقفا بالرفض أثناء مرحلة التصويت قبل إصدار هاته الآراء، لأنه طالما أن الأمر

بهذه الصورة، كان الحري بالمشرع أن يشترط الموافقة المسبقة لممثل إدارة الضـــرائب، قبل إصدار آراء لجان الطعن الضريبي، بما يعني منحها مركزا ممتازا بالمقارنة مع باقي الأعضاء الآخرين، فبخلاف ذلك يصير من العبث المماثلة في القيمة القانونية بين صـــوت ممثل إدارة الضرائب وباقي أعضاء لجان الطعن الضريبي، ثم منح إدارة الضرائب الحق في رفض الآراء الصادرة عن هاته اللجان.

ثم هل يستقيم مسلك المشرع الجزائري بمنح إدارة الضرائب ســلطة تقــدير الآراء الصادرة عن لجان الطعن الضريبي، من حيث موافقتها للقانون أو مخالفتها لــه وبالتــالي إصدار قرار برفضها، بما يجعل منها الخصم والحكم في الوقت ذاته، وبما يفضـــي إلـــى الانتقاص من أهمية ودور لجان الطعن الضريبي، في فض وإنهاء النزاع الجبــائي فـــي مرحلته الإدارية قبل ولوج ساحة القضاء.

الفرع الثاني: لجنة التوفيق والمصالحة

يمكن لإدارة الضرائب في مجال حقوق التسجيل حسب المادة 38 مكرر2 من قانون الإجراءات الجبائية، أن تثبت نقصان الثمن المصرَح بـــه أو التقـــديرات المقدَمـــة مـــن الأطراف بشأن التصرفات والوقائع الخاضعة قانونا للتسجيل، والتي تؤثر بشـــكل مباشـــر على نسبة الحقوق المستحقة للخزينة العمومية، وهذا ضمن أجل أربع سنوات من تـــاريخ استيفاء إجراء التسجيل وفقا للمادة 38 مكرر2 ي من القانون ذاته[1]، ممَا يتيح لها إعـــادة تقويم محل جميع التصرفات والوقائع غير المصرَح بقيمتها الحقيقية عند إجراء التســـجيل،

[1] – المادة 38 مكرر2ي من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011 سالف الذكر.

ويشمل ذلك وفق المادة 38 مكرر2 المنوَه عنها، جميع العقود والتصريحات التـــي تثبــت نقل أو بيان الملكية أو حق الإنتفاع أو التمتَع بالأموال العقارية، فضلا عــن الحــق فـــي الإيجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء منه.

تحاول الإدارة أن تتحصَل بطريقة ودية على الإعتراف بهذا النقص ودفع الرســوم المستحقة عنه، وعند الإستحالة تلجأ وجوبا إلى أخذ رأي لجنة التوفيق (المصالحة) علـــى مستوى الولاية، وانطلاقا من رأي اللجنة تصدر أمر وسند تحصيل الرسوم عن الأمـــلاك والحقوق العقارية غير المصرَح بقيمتها الحقيقية[1].

أولا: مرحلة الاتفاق الودي: إذا تبيَن من الفحص اللاحق على التسجيل أن الثمن أو القيمة المصرَح بها عن العقود والتصريحات المتضمنة نقل الملكية والحقوق العقارية، تقل عــن القيمة التجارية الحقيقية، فعلى الإدارة أن تدعو الأطراف المعنية إلى الإتفاق الودَي علـــى النقص المرصود[2].

يوقَع المكلَفون المعنيون عند قبولهم بهذه المطالبة تعهَدا يلتزمـــون بمقتضــــاه بـــدفع الرسوم المستحقة على فارق المبلغ الناقص، ويشكَل التعهَد بعد التوقيع عليه من الأطراف المعنية والمصادقة عليه من المدير الولائي للضرائب عقدا حقيقيا يتعــيَن علـــى الجميـــع الالتزام بمحتواه[3].

ثانيا: مرحلة التوفيق: في غياب الإتفاق الودَي، يمكن لإدارة الضرائب إذا مـــا تمسَـــكت بمطالبتها، أن تبدأ في إجراءات التوفيق والمصالحة وذلك برفع الأمر إلى لجنـــة التوفيـــق

---

[1] – عمر قيلمي، المرجع السابق، ص 73.

[2]- Guide fiscal de l'enregistrement, Op.cit, p 50.

[3] – دوَة آسيا، المرجع السابق، ص 109.

المحدثة على مستوى المديريات الولائية للضرائب من أجل التوصّل إلى اتفاق بشأن النقص المعاين في المبالغ المصرَح بها[1].

1/ تشكيلة لجنة التوفيق: تؤسَس لدى مديريات الضرائب على مستوى كل ولاية لجنة توفيق، تتشكَل وفق المادة 38 مكرر2أ من قانون الإجراءات الجبائية على النحو الآتي:

- المدير الولائي للضرائب يكون رئيسا للجنة.
- مفتَش التسجيل.
- مفتَش الشؤون الخاصة بالأملاك الوطنية العقارية.
- قابض الضرائب المختلفة.
- مفتَش الضرائب المباشرة.
- موثق يعيَنه رئيس الغرفة الجهوية للموثقين المعنية.
- ممثَل عن إدارة الولاية.

يقوم بمهام الكتابة مفتَش التسجيل، ويحضر الجلسات بصوت استشاري حسب المادة 38 مكرر2ب من قانون الإجراءات الجبائية[2]، ويرى البعض بخصوص تشكيلة لجنة المصالحة بأن الأمر يستدعي إضافة عضو يمثَل المجتمع المدني (المواطنين)، لأن الذي يبيع ويشتري هم المواطنون، وهم الأدرى بالأثمان المتداولة وبالواقع، وهو ما من شأنه أن يضفي مصداقية أكثر لعمل هاته اللجنة[3].

---

[1]- Guide fiscal de l'enregistrement, Op.cit, p 51.

[2] – المادة 38 مكرر2ب من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011 سالف الذكر.

[3] – علاوة بوتغرار، المرجع السابق، ص 09.

2/ سير أعمال اللجنة: تتولَى لجنة التوفيق نظر كل التقديرات الجبائية في مجال التسجيل والمتعلقة أساسا بجميع العقود والتصريحات التي تثبت نقل أو بيان الملكية أو حق الإنتفاع أو التمتع بالأموال العقارية، فضلا عن الحق في الإيجار أو الإستفادة من وعد بالإيجار لكل العقار أو جزء منه[1].

تجتمع اللجنة بدعوة من رئيسها، ولا تكون مداولاتها صحيحة إلا بحضور خمسة أعضاء على الأقل من بينهم الرئيس، وفق الفقرة الأخيرة من المادة 38 مكرر2ب من قانون الإجراءات الجبائية، ويمكن للَجنة أن تستدعي المكلَف المعني أو من يمثله برسالة موصى عليها مع إشعار بالإستلام، وذلك قبل عشرين يوما على الأقل من تاريخ الإجتماع، من أجل سماع أقوالهم أو الإكتفاء بإرسال ملاحظاتهم مكتوبة، ويعدَ التكليف بالحضور أمام اللجنة قاطع للتقادم وفق المادة 38 مكرر2ج من القانون ذاته[2].

3/ نتائج عمل لجنة التوفيق: يمكن أن ينتهي عمل اللجنة في واقع الأمر إلى أمرين، فإما أن يتم التوصَل إلى اتفاق مع المكلَف، يوقَع على إثره تعهدا يصادق عليه المدير الولائي للضرائب، ليصبح نافذا في مواجهة الأطراف، أما إذا لم يتم أي اتفاق كرفض الإقتراح من قبل المعني أو غيابه، تصدر اللجنة رأيا بأغلبية الأصوات ويبلَغ إلى المكلَف المعني بواسطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام، حسب المادة 38 مكرر2د من قانون

[1] – أنظر المادة 38 مكرر2 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2] – المادة 38 مكرر2ج من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011 سالف الذكر.

الإجراءات الجبائية[1]، وفي العشرين يوما الموالية لتبليغ رأي لجنة التوفيق، يكون التقدير المقدَم من المكلَف موضوع زيادة تلقائيا، وتبلَغ هذه الزيادة إلى المكلَف المعنـــي بواســطة رسالة موصى عليها مع الإشعار بالإستلام، وإذا لم يدفع المكلَف المعني الرسوم المطالب بها خلال عشرة أيام يحررَ في حقه سند التحصيل[2]، وفق المادة 38 مكرر2ه من القانون ذاته[3]، ومن ثمَة تشرع إدارة الضرائب في المتابعات إذا لم تدفع حقوق الخزينة العمومية من قبل المكلَف خلال الأجل القانوني المقدَر بخمسة عشر يوما، ولا يمكن للاعتراض أن يعيق ذلك ما لم يقدَم المكلَف المعني ضمانات كافية[4].

---

[1] – المادة 38 مكرر2د من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011 ســالف الذكر.

[2] – عمر قيلمي، المرجع السابق، ص 74–75.

[3] – المادة 38 مكرر2ه من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 38 من قانون المالية لسنة 2011 ســالف الذكر.

[4] - Guide fiscal de l’enregistrement, Op.cit, p 51.

المبحث الثاني: المرحـــلـــة القضـــائية

إذا لم تفلح الوسائل الإدارية المختلفة في إنهاء النزاع بين المكلَف وإدارة الضرائب، فلا مناص للمكلَف حينئذ من اللجوء إلى القضاء[1]، وهو في الحقيقة مسلك يطمـــئن إليـــه المكلَف، حيث يجد فيه الحكم الذي يركن إلى عدله ويثق في حياده وتتوافر لديـــه وســـائل انصافه وحماية حقوقه أمام سطوة وسلطان الإدارة الجبائية، كمـــا تختفـــي معـــه أوجـــه الإعتراض والتوجَس التي تكتنف نفس المكلَف اتجاه وسائل المرحلة الإدارية، التي تعزى أحيانا إلى شعوره بأنه أمام خصم وحكم في آن واحد، ممَا يجعل القرارات الصادرة خلال المرحلة الإدارية محل شك وريبة لديه.

إنَه وخلال هذه المرحلة التي يصطلح عليها بالمرحلة القضائية، يكون فيها من حـــق المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري التقاضي على درجتين، تستهل برفـــع دعـــوى أمـــام المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي، التي تفصل في النزاع بقرار يحق للمكلَف اســـتئنافه حال عدم رضاه به على مستوى مجلس الدولة.

المطلب الأول: رفع الدعوى إلى المحكمة الإدارية

ترفع الدعوى الجبائية من قبل المكلَف الذي لـــم يرضـــه قـــرار إدارة الضـــرائب المتضمَن فرض أو تحصيل الضريبة أو الرسم العقاري، وقد كان المشـــرع يتـــيح لإدارة الضرائب رفع دعوى قضائية ضد المكلَف أمام المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي، لكنه

---

[1] – يندرج حق المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري في اللجوء إلى القضاء، ضمن حقه في الدفاع الذي يكتســـي قيمـــة دستورية ثابتة. أنظر

Patrick PHILIP, Les droits de la défense face au contrôle fiscale, Economica, Paris, 2005, p 260.

تراجع عن ذلك بموجب المادة 26 من قانون المالية لسنة 2008 المنوَه عنه سلفا، المعدَلة للمادة 79 من قانون الإجراءات الجبائية، وهو في الحقيقة موقف سليم وصائب، ينسجم مع المقتضيات القانونية والواقعية بالنظر للسلطات التي تمتاز بها إدارة الضرائب المتعلقة باستيفاء حقوق الخزينة العمومية من الإيرادات الجبائية العقارية.

ويعدَ رفع الدعوى من قبل المكلَف أمام المحكمة الإدارية بالمجلس القضائي، الإجراء الذي يستهل به مخاصمة إدارة الضرائب أمام القضاء، وهو ما يقتضي التطرَق إلى بحث شروط رفع الدعوى الشكلية منها والموضوعية، فضلا عن سير الخصومة وما تقتضيه من إجراءات التحقيق والخبرة، وصولا إلى الفصل في النزاع بقرار من المحكمة الإدارية واستئنافه أمام مجلس الدولة[1].

الفرع الأول: شروط رفع الدعوى

يرتبط قبول دعوى المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري التي يرفعها ضد إدارة الضرائب أمام المحكمة الإدارية، بوجوب توافرها على جملة من الشروط الشكلية والموضوعية المحدَدة بموجب قانون الإجراءات الجبائية، فضلا عن الشروط العامة الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

---

[1] – لا يوقف الطعن القضائي استحقاق الضريبة أو الرسم العقاري، وعلى العكس من ذلك يبقى تحصيل الغرامات المستحقة معلَقا إلى غاية صدور حكم قضائي نهائي، غير أنه يمكن للمكلَف أن يطلب من المحكمة الإدارية المختصة تأجيل دفع المبلغ الرئيسي المحتج عليه، شريطة تقديم ضمانات حقيقية لتحصيل الإيرادات الجبائية العقارية المدين بها، وتبتَ المحكمة الإدارية بأمر يكون قابلا للاستئناف خلال 15 يوما من تاريخ تبليغه، وفق المادة 82-3 من قانون الإجراءات الجبائية.

ويعد ذلك في الحقيقة تطبيقا لمبدأ الدفع ثم الإسترداد، بمعنى أنه على المكلَف أن يسدَد الضريبة المطلوبة منه وينازع في مقدارها أو يطالب باسترداد ما يرى زيادته على ما يجب عليه دفعه. راجع في ذلك عبد السلام محمد سويلم، المنازعات الضريبية أمام القضاء، مجلة المال والتجارة، مصر، العدد 21، 1971، ص 25.

أولا: الشروط الشكلية: يتعيَن أن تتوفَر الدعوى الجبائية على الشروط الشكلية المحدَدة بموجب المادتين 82 و83 من قانون الإجراءات الجبائية[1]، والمتعلَقة بميعاد رفع الدعوى، فضلا عن رفع الدعوى بعريضة مكتوبة وأن تكون موقَعة.

1/ ميعاد رفع الدعوى: يتعيَن على المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري، وفقا للمادة 82-1 من قانون الإجراءات الجبائية، أن يرفع دعواه أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال أربعة أشهر من تاريخ استلام الإشعار الذي يبلَغ من خلاله المدير الولائي للضرائب المكلَف المعني بالقرار المتخذ بشأن شكواه، كما يمكن رفع الدعوى أمام المحكمة الإدارية المختصة خلال ذات الأجل بشأن القرارات المبلَغة من قبل إدارة الضرائب بعد أخذ رأي لجان الطعن الضريبي[2].

وفي الحالة التي لا تقوم فيها إدارة الضرائب بالرد على الشكوى خلال المدة المحدَدة قانونا للرد، وهو ما يشكَل ردَا ضمنيا بالرفض، يكون حينئذ للمكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري أن يرفع دعواه خلال أربعة أشهر، تسري من نهاية الأجل المحدَد للرد على الشكوى من قبل إدارة الضرائب[3]، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره رقم 3776 الصادر بتاريخ 2002/02/18: "حيث أن الطعن القضائي يكون خلال أربعة أشهر الثابتة ابتداء من تاريخ تبليغ قرار رفض الإدارة للشكوى أو السكوت عنها"[4].

---

[1] – المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية، معدَلة بموجب المادة 59 من قانون المالية لسنة 2003، والمادة 51 من قانون المالية لسنة 2007، والمادة 27 من قانون المالية لسنة 2008، والمادة 47 من قانون المالية لسنة 2011.
أما المادة 83 من القانون ذاته، فهي معدَلة بموجب المادة 28 من قانون المالية لسنة 2008 وهي القوانين المنوَه عنها سلفا.

[2] - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 84.

[3] - Ibid, p 84.

[4] – فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 88.

أما بشأن ميعاد رفع الدعوى في النزاع المتعلق بالتحصيل الضـــريبي، فقــد حـــدَده المشرع الجزائري بموجب المادة 153 مكرر1 من قانون الإجراءات الجبائية[1]، بشـــهر واحد يسري من تاريخ تبليغ المكلَف بقرار إدارة الضرائب أو من تاريخ انقضاء الأجـــل المحدَد لإدارة الضرائب للفصل في اعتراض المكلَف في حالة عدم الرد عليه.

وعليه ينبغي التفرقة بخصوص آجال رفع الدعوى الضريبية فيما إذا كانـــت تتعلـــق بالوعاء أو ترتبط بالتحصيل، وهو ما جسَده التطبيق القضائي لمجلس الدولة الـــذي أقـــرَ صراحة في قراره رقم 25486 بتاريخ 2006/02/25، أنه لا يجوز الخلط بـــين أجـــل دعوى التحصيل المحدَدة بشهر واحد وميعاد دعوى الوعاء المحدَدة بأربعة أشهر، إذ جاء في قراره: " ... حيث أن المادة 82 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه يجب أن تحرك الدعوى في مدَة أربعة أشهر ابتداء من استلام الإشعار الذي من خلاله يبلَغ مـــدير الضرائب المكلَف بالضريبية بالقرار المتخذ بشأن شكواه، وأن قضاة أول درجة قد أخطأوا في تطبيق القانون بتصريحهم بعدم قبول الدعوى كون الدعوى الحاليـــة تتعلـــق بالوعـــاء وليست دعوى تحصيل حتى يطبَق في شأنها مهلة شهر ممَا يعـــرض قـــرارهم للإلغـــاء والفصل من جديد"[2].

---

[1]– المادة 153 مكرر1 من قانون الإجراءات الجبائية، محدثة بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2011 ســـالف الذكر.

[2] – قرار رقم 25486، مؤرخ في 2006/02/25، صادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006، ص 190-191.

إن إهمال المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري لميعاد رفع الدعوى، يؤدي لا محالة إلى رفض دعواه، سواء بسب رفعها بعد فوات الميعاد القانوني أو حتى حين رفعها قبل حلول ميعادها.

ففيما يتعلق برفع الدعوى بعد فوات الميعاد القانوني، فقد قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2003/07/22: "حيث أن المستأنف قام بالطعن أمام لجنة الدائرة، وبلَغ الرفض في هذا الطعن بتاريخ 1998/12/27 المستلم من طرفه بتاريخ 1999/01/05، أي بعد فوات الآجال المنصوص عليها في المادة 337 من قانون الضرائب المباشرة والمادة 169 مكرر من قانون الإجراءات المدنية"، وفي قرار آخر يتعلق برفع الدعوى الجبائية قبل حلول ميعادها، قضى مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/02/19 كما يلي:" حيث أن الغرفة بعد الإطلاع على قراري المجلس، القرار التمهيدي والقرار الذي صدر بشأن ترجيع الخبرة وهو موضوع الإستئناف، يتضح أن قضاة الدرجة الأولى لم يتطرقوا إلى تدابير المادتين 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة التي تمنح مهلة أربعة أشهر لمدير الضرائب للرد، فبذلك فإن هذه الدعوى غير مقبولة شكلا كونها سابقة لآوانها"[1].

لكن قد يطرح بشأن ميعاد رفع الدعوى إشكال يتعلَق بكيفية حساب الميعاد القانوني المحدَد بأربعة أشهر في حالة تعدَد الشكاوى التي يتقدم بها المكلَف إلى إدارة الضرائب، فهل يبدأ سريان الأجل من الشكوى الأولى أو اللاحقة عليها.

---

[1] – فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 85-86.

لقد استقر الإجتهاد القضائي على أنه يتعيَن في مثل هذه الحالات، الأخذ في الاعتبار الشكوى الأولى الأسبق تاريخا وحدها، دون النظر إلى باقي الشكاوى الموالية التي لا تأثير لها على سريان الأجال، حتى ولو لم يتم الرد على الشكوى الأولى من قبل الإدارة الجبائية، بينما تمَ الرد على الشكاوى اللاحقة، وهذا ما قضى به مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2001/02/19: "حيث يتبيَن من عناصر الملف أن العارض قدَم شكوى أمام مدير الضرائب للولاية يلتمس من خلالها إعادة النظر في الضريبة المفروضة عليه...، ولهذا الغرض قدَم شكوى أولى بتاريخ 1992/10/11 ثم قدَم شكوى ثانية في 1995/12/19 وتم الرد عليها من قبل مدير الضرائب بالرفض في 1996/06/11، وبتاريخ 1996/05/15 قدَم شكوى ثالثة وتمَ رفضها من طرف مدير الضرائب.

وحيث استقرَ الإجتهاد القضائي على اعتبار الطلب الأول الأسبق تاريخا وحده، دون الإلتفات إلى بقية المطالب الموالية، التي لا تأثير لها على سريان الآجال المنوه عنها في المواد 334 و337 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، وحيث أنه تأسيسا على هذه القاعدة، فإن الطلب المسبق الأول المرفوع من طرف العارض بتاريخ 1992/10/11، هو وحده جدير بالإعتبار لحساب الآجال المنوه عنها في المواد السابقة..."[1].

2/ أن ترفع الدعوى بعريضة مكتوبة وموقَعة: إن رفع الدعوى من قبل المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري ضد إدارة الضرائب، إنَما يكون بموجب عريضة مكتوبة، فلا تقبل الدعوى شفاهة أمام المحكمة الإدارية، وفقا للمادة 14 من قانون الإجراءات المدنية

---

[1] – فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 89.

والإدارية، على أنه بعد تقديمها لأمانة ضبط المحكمة الإدارية المختصَة، وقيام هذه الأخير بتدوين بعض بياناتها تضحى ورقة رسمية[1].

وقد ألغى المشرع الجزائري بموجب قانون المالية لسنة 2008، شرط تحرير العريضة على ورق مدموغ، وبالتالي يكفي تحريرها على ورقة عادية، على غرار ما هو عليه الشأن بالنسبة للشكوى التي يلتزم المكلَف بتقديمها لإدارة الضرائب قبل اللجوء إلى القضاء[2].

إضافة إلى وجوب رفع الدعوى بعريضة مكتوبة، يعدَ أيضا توقيعها من قبل المكلَف المدعي أو وكيله شرطا شكليا جوهريا في الدعاوى الجبائية، حسب المادة 83-1 من قانون الإجراءات الجبائية، فهذا الشرط يعدَ دليلا على أن المكلَف قد تقدَم إلى المحكمة الإدارية بإرادته الحرَة، فترفض شكلا العريضة غير الموقعَة من قبل المكلَف أو وكيله[3].

ثانيا: الشروط الموضوعية: تتعلَق الشروط الموضوعية بالمضمون والمحتوى الذي يتعيَن أن تتضمَنه الدعوى المرفوعة أمام المحكمة الإدارية، من قبل المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري ضد إدارة الضرائب، ويمكن إجمالها فيما يلي:

---

[1] – محمود السيد التحيوي، إجراءات رفع الدعوى القضائية، الأصل والاستثناء، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 29 وما يليها.

[2] – كان الإجتهاد القضائي لمجلس الدولة قبل صدور قانون المالية لسنة 2008، متذبذبا وغير مستقر بشأن تحرير عريضة الدعوى على ورق مدموغ، فاعتبره في بعض قراراته شرطا وجوبيا من النظام العام وفق المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، في حين صدرت عنه قرارات تقضي بخلاف ذلك في قضايا أخرى. راجع في ذلك عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003، ص 32.

[3] – أمزيان عزيز، المرجع السابق، ص 72.

1/ أن تتضمن الدعوى عرضا صريحا للطلبات: يجب على المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري أن يعرض في دعواه المرفوعة أمام المحكمة الإدارية موجزا للوقائع المتَصلة بالنزاع، فضلا عن الطلبات والدفوع الأوَلية التي وردت في شكواه أمام إدارة الضرائب، حسب الفقرة الثانية من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، ولا ينبغي له إثارة أي طلب جديد في الدعوى بما يجاوز الطلبات المثارة في شكواه المقدَمة لإدارة الضرائب، ممَا يجعل المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري مقيَدا بحدود السبب القانوني والطلبات السابقة[1]، فإذا كانت الشكوى مثلا متعلقة بالضريبة العقارية على الملكية المبنية، فلا يمكن أن يكون موضوع الدعوى الضريبية على الملكية غير المبنية أو الضريبة على تأجير الملكية العقارية، وذلك تحت طائلة عدم قبولها.

غير أنه يجوز للمكلَف تقديم طلبات جديدة، متى كانت ضمن حدود التخفيض الملتمس في شكواه المقدَمة لإدارة الضرائب، وبشرط أن يعبَر عنها صراحة في عريضة افتتاح الدعوى أمام المحكمة الإدارية[2]، وفق الفقرة الثالثة من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، سالفة الذكر.

2/ إرفاق عريضة الدعوى بقرار إدارة الضرائب: يتعيَن على المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري أن يرفق عريضة افتتاح الدعوى بالإشعار المتضمن قرار التكليف بالضريبة أو الرسم العقاري المعترض عليه، حسب الفقرة الثانية من المادة 83 من قانون الإجراءات الجبائية، وهذا ما أقرَه مجلس الدولة في قراره الصادر بتاريخ 2002/06/24، الذي جاء

---

[1] – فضيل كوسة، الدعوى الضريبية وإثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 61. أنظر أيضا عبد العزيز أمقران، المرجع السابق، ص 35–36.

[2] - Guide pratique du contribuable, Op.cit, p 84.

فيه: "حيث أنه تتضمن العريضة عرضا واضحا وموجزا للوقـائع، وأن تكـون مرفقـة بالإشعار المتضمن تبليغ القرار المعترض عليه وسند التحصيل المفروض على المكلَـف بالضريبة، عملا بأحكام المادة 83 الفقرة الثانية من قانون الإجراءات الجبائية"[1].

فضلا عمَا سبق، يتعيَن أيضا على المكلَف إرفاق العريضـة الإفتتاحيـة للـدعوى بإشعار تبليغ القرار المتضمَن رد إدارة الضرائب على شكواه الأوَلية، وكذلك إشعار تبليغه من قبلها برأي لجان الطعن إن وجد[2]، وذلك من أجل إثبات احترام آجال رفع الدعوى.

الفرع الثاني: إجراءات التحقيق والخبرة

تسجل عريضة المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري الذي يخاصم إدارة الضـرائب لدى قلم كتابة ضبط المحكمة الإدارية، بعد استيفائها للشروط المحدَدة قانونا المنوَه عنهـا، ليشرع بعدها القاضي الإداري في نظر حيثيات القضية، متحرَيا حينها أدلة الإثبات التـي من شأنها أن تكشف وترجَح كفَة صاحب الحق من المتخاصمين.

وتعدَ الكتابة من أهم وسائل الإثبات في المجال الضـريبي، ولا مجـال للشـهادة أو اليمين بين أدلة الإثبات في المنازعة الضريبية، إلا أنه في حالة ضعف الدليل الكتـابي أو غيابه، فلا مناص حينها من اللجوء إلى وسائل وأدلَة إثبات أخرى تقوي الدليل الكتـابي، تتمثَل في التحقيق والخبرة[3]، وقد نصَت في هذا السياق الفقرة الأولى من المادة 85 مـن قانون الإجراءات الجبائية على أن: "إجراءات التحقيق الخاصة الوحيدة التي يجوز الأمـر

---

[1] – فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 59-60.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 386. أنظر أيضا قاسم العيد عبد القادر، المرجع السابق، ص 84.

[3] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 387-388.

بها في مجال الضرائب المباشرة والرسوم على رقم الاعمال، هـي التحقيـق الإضـافي ومراجعة التحقيق والخبرة".

أولا: التحقيق والتحقيق الإضافي: يجوز للقاضي أن يأمر قبل الفصـل فـي الموضـوع بإجراء تحقيق إضافي أو مراجعة التحقيق الأول، حسب الفقرة الأولى من المادة 85 مـن قانون الإجراءات الجبائية المنوَه عنها، إذ يكون التحقيق الإضافي إلزاميا حين يقدَم المكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري دفوعا جديدة، فيحال إثر ذلك ملف القضية إلى المدير الولائي للضرائب، لإجراء التحقيق الإضافي وتحرير تقرير عن ذلك يضمَنه طلباته ودفوعه، ثـم يرسل الملف إلى كتابة ضبط المحكمة الإدارية، على أن يبلَغ المكلَف عن جميع الوقـائع والأسباب التي لم يسبق له العلم بها[1]، وفق الفقرة الثانية مـن المـادة 85 مـن قـانون الإجراءات الجبائية.

كما يمكن للمحكمة الإدارية عند الإقتضاء الأمر بمراجعة التحقيق الذي أجرته إدارة الضرائب، على أن يجري التحقيق في هذه الحالة موظف غير الذي قام بـه فـي المـرَة الأولى، وفق الفقرة الثالثة من المادة 85 المنوَه عنها أعلاه، وتتم مراجعة التحقيق بحضور المكلَف المدعي أو من يمثله قانونا، فضلا عن رئيس المجلس الشعبي البلدي أو عضـوين من لجنة الطعن على مستوى الدائرة[2]، سيَما حين يتعلق الأمر بضريبة أو رسم عقـاري يؤول جزء منه إلى خزينة البلدية المعنية[1].

---

[1] – فريجة حسين، المرجع السابق، ص 102.

[2] – تضمَنت الفقرة الثالثة من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية عبارة "لجنة الطعن علـى مسـتوى الـدائرة"، والواقع أن المشرع الجزائري أدخل تعديلات جوهرية على لجان الطعن الضريبي بمقتضى قانون المالية لسنة 2016=

يحرَر العون المكلَف بذلك محضرا يضمَنه ملاحظات المـدعي ورئـيس المجلـس الشعبي البلدي عند الإقتضاء ويبدي رأيه، ليقوم بعد ذلك المدير الولائي للضرائب بإرسال ملف القضية إلى المحكمة الإدارية مرفقا باقتراحاته، حسب الفقرة الثالثة من المادة 85 من قانون الإجراءات الجبائية.

ثانيا: الخبرة القضائية: تثير المنازعات الجبائية سيَما المتعلقة منها بالضرائب والرسـوم العقارية، العديد من المسائل الفنية والتقنية التي تخرج عن نطاق القانون، بحيـث يتحـتَم على القاضي الاستعانة بأهل الإختصاص من ذوي الخبرة، حتى يتسنى له بنـاء قناعتـه القانونية للفصل فيها بجدية وانصاف، فالخبرة تهدف إلى توضيح واقعة ماديـة تقنيـة أو عملية محضة للقاضي، حسب المادة 125 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

وعليه يستطيع القاضي أن يأمر بإجراء الخبرة من تلقاء نفسه أو بطلب مـن أحـد طرفي النزاع أو كليهما، عندئذ يحدَد القاضي مهمة الخبيـر والمـدَة المقـرَرة لإنجـاز الخبرة[2].

أ/ تعيين الخبير: يعيَن القاضي الخبير الذي يتولى إنجاز الخبرة من بين الخبراء المقيَـدين بقائمة الخبراء أو من غير المقيَدين بها، على أن يحلف الخبير حينئذ اليمين أمام القاضـي المعيَن في الحكم الآمر بالخبرة[3]، وتتم الخبرة حسب الفقرة الثانية من المـادة 86 مـن

=سالف الذكر، التي عدلَت المادة 81 مكرر من قانون الإجراءات الجبائية، حيث يتضح منها أن المشرع قـد أصـبح يصطلح عليها بلجنة الطعن الولائية.

1 – قاسم العيد عبد القادر، المرجع السابق، ص 85-86.

2 – علي الحديدي، الخبرة في المسائل المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، مصر، 1993، ص 427. أنظر أيضا مقداد كورغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2002، ص 50.

3 – أنظر المادة 131 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

قانون الإجراءات الجبائية، على يد خبير واحد تعيَنه المحكمة الإدارية، إلا أنها قد تسند إلى ثلاث خبراء إن طلب طرفي النزاع تعيين خبير لكل منهما، بينما تعيَن المحكمة الإدارية الخبير الثالث، على أن يراعى في تعيين الخبراء، وفق الفقرة الثالثة من ذات المادة، ألا يكونوا من الموظفين الذين شاركوا في تأسيس الضريبة العقارية المعترض عليهما، ولا الأشخاص الذين سبق لهم أن أبدوا رأيا في القضية المتنازع فيها، أو الذين تمَ توكيلهم من أحد طرفي النزاع أثناء التحقيق(1).

يحقَ لكل من طرفي النزاع أن يطلب رد خبير المحكمة الإدارية كما خبير الطرف الآخر، إذ يوجَه الطلب الذي ينبغي أن يكون مسبَبا إلى المحكمة الإدارية التي عيَنته ضمن أجل ثمانية أيام من تاريخ تبليغ الطرف المعني بقرار تعيين الخبير الذي يطلب ردَه، و قبل مباشرة الخبير لمهامه وإنجاز الخبرة(2)، وهو ما أكدَه مجلس الدولة في قراره رقم 163903 المؤرخ في 2001/02/19، حين رفض طعنا رفع إليه مثيرا لأول مرَة على مستوى مجلس الدولة مسألة عدم اختصاص الخبير،(3)، وتبتَ المحكمة الإدارية في طلب الرد دون تأخير ولها أن تستخلف كل خبير يرفض تأدية المهام المسندة إليه أو يتعذَر عليه القيام بها، وفق الفقرة الخامسة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

ب/ إنجاز الخبرة: من أجل إعداد تقرير الخبرة، يحدَد الخبير يوم وساعة بدء العملية، ويعلم طرفي النزاع وعند الإقتضاء الخبراء الآخرين، قبل عشرة أيام على الأقل، حسب

1- Luis TROTABAS et Jean marie COTTERET, Droit fiscal, Dalloz, Paris, 4éme édition, 1980, p 310.

2- François PINCON, et François MILLO, L’expertise judiciaire en Europe : Allemagne, Angleterre, Espagne, France, Italie, Edition d’organisation, Paris , 2002, p 263.

3 – فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 264.

الفقرة السادسة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية، إذ يتوجَه الخبير في الوقت المحدَد إلى مكان إجراء الخبرة، بحضور ممثّل عن إدارة الضرائب وآخر عن المكلَف بالضريبة العقارية، كما يمكن لرئيس لجنة الطعن على مستوى الولاية أن يحضر عملية إجراء الخبرة، ويقوم عون إداري بتحرير محضر عن سير أعمال الخبرة ويضمَنه رأيه[1]، حسب الفقرة السابعة من المادة ذاتها، وهو ما يثير التساؤل حول الغاية التي توخَاها المشرع من هذا الإجراء وما جدواه أيضا، طالما أن الخبراء المعيَنين يعدَون تقاريرهم بخصوص المهام المسندة إليهم، فضلا عن تبعية هذا العون الإداري للإدارة الجبائية، بما يجعل رأيه مجرَحا بالنسبة للمكلَف بالضريبة العقارية، وهو ما يجرَد هذا الإجراء من أي فعالية ويمكن وصفه بالتزيد الذي لا طائل منه.

يودع الخبير محضر وتقرير الخبرة لدى كتابة ضبط المحكمة الإدارية[2]، ويمهل الأطراف عشرين يوما للإطلاع عليها من تاريخ تبليغهم بها، وفق الفقرة الثامنة من المادة 86 المنوَه عنها، كما يقدَم الخبير كشفا عن مصاريف وأتعاب الخبرة لدى ذات الجهة القضائية، وتتمَ تصفية ذلك وتحديد الرسم بقرار من رئيس المحكمة الإدارية، حسب التعريفة المحدَدة بقرار من الوزير المكلف بالمالية، بحيث لا تأخذ في الإعتبار عند تحديد الأتعاب، تقارير الخبراء المقدَمة بعد ثلاثة أشهر من تاريخ غلق محضر إجراء الخبرة، ويمكن للأطراف كما الخبير الإعتراض على تصفية أتعابه خلال ثلاثة أيام من تبليغهم

---

[1] – أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 161-162.

[2] – يمكن أن يتم إعداد تقرير مشترك بين الخبراء الثلاثة أو يقدم كل خبير تقرير خاص به، وفق الفقرة السابعة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

بقرار التصفية، ويتمَ ذلك أمام ذات الجهة القضائية التي تبتَ في المسألة بصـــفتها غرفـــة مشورة[1]، وفق الفقرة التاسعة من المادة 86 المنوَه عنها سلفا.

وفي جميع الحالات، للمحكمة الإدارية أن تستبعد الأخذ بالخبرة المنجزة، متـــى رأت أنه قد شابها نقص وعوار، بحيث تمَت بشكل غير سليم وبصورة غير كاملة[2]، ولهـــا أن تأمر بإجراء خبرة جديدة، تتمَ ضمن ذات السياق القانوني المنـــوَه إليـــه، حســـب الفقـــرة العاشرة من المادة 86 من قانون الإجراءات الجبائية.

المطلب الثاني: الفصل في النزاع

يبت في منازعات الجباية العقارية المرفوعة أمام المحكمة الإدارية طبقـــا لقـــانون الإجراءات المدنية والإدارية، حسب المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية[3]، بحيث يتم بعد تسجيل طلبات طرفي النزاع وإتمام إجراءات التحقيق والخبرة وبعد اســـتنفاذ جميـــع الآجال الممنوحة لتبادل المذكرات بين الأطراف المتنازعة، يقوم القاضي المقرَر بإيـــداع تقريره المكتوب ويحال الملف على النيابة العامة للإطلاع عليه وإبداء ملاحظاتها، ثم يحدد يوم الجلسة النهائية، حينها تصدر المحكمة الإدارية حكمها في النزاع المعـــروض عليهـــا والذي يمكن استئنافه أمام مجلس الدولة.

---

1 – أحمد فنيدس، المرجع السابق، ص 163.

2 – فاطمة زعزوعة، القاضي الإداري والمنازعات الخاصة "المنازعات الضريبية"، مجلة العلوم القانونية والإداريـــة، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد 04، 2008، ص 112.

3 – المادة 89 من قانون الإجراءات الجبائية تحيل إلى القانون رقم 154/66، المؤرخ في 1966/06/08، المتضـــمَن قانون الإجراءات المدنية، الملغى بموجب القانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، يتضمَن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية العدد 21 لسنة 2008، لذلك يتعيَن تصويب الإحالة الواردة ضمن المادة المذكورة.

الفرع الأول: حكم المحكمة الإدارية

من الثابت قانونا بموجب المادة 844 من قانون الإجراءات المدنيـــة والإداريـــة، أن يتولى رئيس المحكمة الإدارية تعيين التشكيلة التي يعــود إليهـا الفصـــل فـــي الـــدعوى الضريبية، بمجرد قيد عريضة افتتاح الدعوى بأمانة الضبط، ويعيَن رئيس تشكيلة الحكـــم القاضي المقرَر الذي يحدَد بناء على ظروف كل قضية، الأجل الممنوح للخصوم من أجل تقديم المذكرات الإضافية والملاحظات وأوجه الدفاع، ويجوز له أن يطلب من الخصـــوم كل مستند أو أيَة وثيقة تفيد في فض النزاع(1).

يقوم القاضي المقرَر حين يرى أن الدعوى الجبائية قد صارت جاهزة للحكم فيهـــا، بتحرير تقريره وإيداعه ويصدر قراره باطلاع محافظ الدولة عليه، الذي يتعيَن عليـــه أن يودع مذكراته في ميعاد الشهر المقرَر قانونا، ويتضمَن عرضا عـــن الوقـــائع والقـــانون والأوجه المثارة ورأيه حول كل مسألة مطروحة والحلول المقترحة للفصل فـــي النـــزاع ويختتم بطلبات محدَدة، حسب المادة 898 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

يحدَد رئيس تشكيلة الحكم جدول كل جلسة أمام المحكمة الإداريـــة، ويبلـــغ محـــافظ الدولة بذلك، ويتم إخطار جميع أطراف النزاع بتاريخ الجلسة الذي ينادى فيه على القضية من قبل أمانة الضبط قبل عشرة أيام على الأقل من التاريخ المحدَد للجلسة، على أن تعقـــد المحكمة الإدارية جلستها بالتاريخ المعلن عنه لطرفي النزاع، ويمكن لمحـــامي الخصـــوم إبداء ملاحظات موجزة وشفوية، لتدعيم مذكراتهم المكتوبة بعد تـــلاوة تقريـــر القاضـــي المقرَر، ثم يبدي محافظ الدولة رأيه، وفق المادتين 884 و885 من قـــانون الإجـــراءات

1 – فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 72.

المدنية والإدارية، لتحال القضية بعد ذلك للمداولة السرية، ضمانا لحرية قضاة التشـــكيلة في إبداء رأيهم وتكريسا لمبدأ استقلالية القضاء[1].

أولا: صدور الحكم: يصدر الحكم الفاصل في النزاع بأغلبية الأصوات، ويتم النطق به في الحال أو في تاريخ لاحق، ويبلَغ الخصوم بهذا التاريخ خلال الجلسة وفي حالـــة التأجيـــل يحدَد تاريخ النطق بالحكم للجلسة الموالية، ولا يجوز تمديد المداولة إلا للضرورة الملحـــة على ألا تتجاوز جلستين متتاليتين، ويتم النطق بالحكم علنيا بتلاوة منطوقه في الجلسة من طرف الرئيس، وبحضور قضاة التشكيلة الذين تداولوا في القضية، ويعدَ تاريخ الحكم هو تاريخ النطق به[2].

ثانيا: شكل الحكم ومضمونه: يسبق منطوق الحكم الفاصل في الدعوى الجبائيـــة بكلمـــة "يقرر"، ويجب أن يشتمل تحت طائلة البطلان عبارة "الجمهورية الجزائرية الديمقراطيـــة الشعبية، باسم الشعب الجزائري" وأن يتضمَن البيانات التالية[3]:

- الجهة القضائية التي أصدرته.
- اسماء وألقاب وصفات القضاة الذين تداولوا في القضية.
- اسم ولقب ممثل النيابة العامة عند الإقتضاء.
- اسم ولقب أمين الضبط الذي حضر مع تشكيلة الحكم.
- اسماء وألقاب الخصوم وموطن كل منهم، وفي حالة الشخص المعنوي تـــذكر طبيعتـــه وتسميته ومقره الإجتماعي وصفة ممثَله القانوني أو الإتفاقي.

---

[1] – فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، المرجع السابق، ص 77-78.

[2] – أنظر المواد من 270 إلى 274 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

[3] – أنظر المادتين 274 و275 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

- أسماء وألقاب المحامين أو أي شخص قام بتمثيل أو مساعدة الخصوم.
- الإشارة إلى عبارة النطق بالحكم في جلسة علنية.

يتعيَن تسبيب الحكم قبل النطق به من حيث الوقائع والقانون، مع الإشارة إلى النصوص القانونية المطبَقة، وأن يستعرض الحكم بصورة موجزة وقائع القضية وطلبات وادعاءات الخصوم ووسائل دفاعهم مع الرد على كل الطلبات والأوجه المثارة[1].

يتضمَن الحكم أيضا الإشارة إلى الوثائق المعتمد عليها وإلى أنه تمَ الإستماع إلى القاضي المقرَر وإلى محافظ الدولة، فضلا عن الخصوم وممثَليهم عند الإقتضاء، وإلى كل شخص تمَ سماعه بأمر من الرئيس[2].

يتمَ التوقيع على أصل الحكم من قبل الرئيس وأمين الضبط والقاضي المقرَر عند الإقتضاء، فإن تعذَر ذلك تولَى رئيس الجهة القضائية المعنية بموجب أمر تعيين قاضيا أو أمين ضبط آخر ليقوم بذلك، ويحفظ أصل الحكم وملف القضية في أرشيف المحكمة الإدارية[3].

ثالثا: تبليغ الحكم وآثاره: يبلَغ الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية إلى طرفي النزاع بموطنهم عن طريق محضر قضائي، ويجوز بصفة استثنائية لرئيس المحكمة الإدارية أن يأمر بتبليغ الحكم إلى الخصوم عن طريق أمانة الضبط[4].

---

[1] – أنظر المادة 277 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[2] – أنظر المادة 889 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[3] – أنظر المادتين 278 و279 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.
[4] – أنظر المادتين 894 و895 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

تترتَب آثار الحكم فور تبليغه ولا يوقف الطعن بالاستئناف ولا سريان ميعاده ولا المعارضة تنفيذ الأحكام الصادرة عن المحكمة الإدارية[1]، ويستتبع تنفيذ قرار المحكمة الإدارية جملة من الآثار نذكر منها، أن إلغاء الضريبة أو الرسم العقاري محل النزاع ينسحب بالضرورة على مبالغ العقوبات وتعويضات التأخير الملقاة على عاتق المكلَف المعني، فضلا عن المصاريف المترتَبة على المتابعات ضدَه، على أساس أن الفرع يتبع الأصل وبسقوط الأصل يسقط الفرع، ويتحمَل الطرف الذي تردَ دعواه مصاريف الخبرة، كما تكون التخفيضات المقرَرة بحكم المحكمة محلَ شهادات يعدها المدير الولائي للضرائب، بهدف اعتمادها كوثائق ثبوتية لدى أعوان مصلحة التسجيل، ويحوز الحكم الصادر عن المحكمة الإدارية حجية الشيء المقضي فيه، إذا لم يتم الطعن فيه خلال الآجال المحدَدة قانونا[2].

وفي هذا السياق يبدو من المفيد الإشارة إلى مضمون الفقرة الثانية من المادة 100 من قانون الإجراءات الجبائية، المتعلَق بالحالة التي تلغي فيها المحكمة الإدارية قرارا يتضمن إعفاء أو تخفيضا في الضريبة أو الرسم العقاري، إذ يبادر المدير الولائي للضرائب بوضع سند التحصيل الذي يتولى تنفيذه قابض الضرائب المختلفة، وفقا للإجراءات المطبَقة في مجال تحصيل الإيرادات الجبائية، وتتعلَق هذه الحالة حتما بالطعون المقدمة من إدارة الضرائب ضد آراء لجان الطعن الإدارية وفق الفقرة الرابعة من المادة 81 من قانون الإجراءات الجبائية، قبل تعديلها بموجب المادة 26 من قانون

[1] – قاسم العيد عبد القادر، المرجع السابق، ص 87.

[2] – محفوظ برحماني، المرجع السابق، ص 397.

المالية لسنة 2016، كونها الحالة الوحيد التي يمكن أن تصدر فيها المحكمة الإدارية حكما يتضمن إلغاء أو تخفيضا ضريبيا، بيد أنه بعد تعديلها أصبح يحق لإدارة الضرائب إصدار قرار معلل بالرفض بشأن الآراء الصادرة عن لجان الطعن الإدارية لإيقاف نفاذهـــا، دون الحاجة لرفع دعوى قضائية أمام المحكمة الإدارية، بما يجعل فحوى الفقرة الثانيـــة مـــن المادة 100 من قانون الإجراءات الجبائية، في هذه المسألة بالذات غير ذي أثر عملي.

الفرع الثاني: استئناف الحكم أمام مجلس الدولة

لقد كفل الدستور الجزائري مبدأ التقاضي على درجتين بحسبانه حـــق للمتقاضـــين، وكرَس فعلا هذا الحق بموجب النصوص التشريعية المختلفة، فقد نصَـــت المـــادتين 90 و153 مكرر1 من قانون الإجراءات الجبائية[1]، على إمكانية الطعن في الأحكام الصادرة عن المحاكم الإدارية أمام مجلس الدولة عن طريق الإستئناف، ضـــمن الشـــروط ووفـــق الإجراءات المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنيـــة والإداريـــة والقـــانون رقـــم 01/98، المتعلق بمجلس الدولة[2].

كما أجازت المادة 91 من قانون الإجراءات الجبائية للمـــدير الـــولائي للضـــرائب الإستئناف أمام مجلس الدولة، ضد القرارات الصادرة عن المحكمة الإدارية فـــي مجـــال الضرائب المباشرة والرسوم على اختلاف أنواعها والمؤسَسة من قبل مصالح الضرائب.

---

[1] – المادة 90 من قانون الإجراءات الجبائية، معدَلة بموجب المادة 33 من قانون المالية لسنة 2008، أما المادة 153 مكرر1 من القانون ذاته، فهي معدَلة بموجب المادة 51 من قانون المالية لسنة 2011 المنوَه عنهما سلفا.

[2] – القانون الرقم 01/98، المؤرخ في 1998/05/30، يتعلَق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريـــدة الرسمية العدد 37 لسنة 1998.

في الأخير إنه من المفيد التنويه إلى أن محتوى المواد سالفة الذكر أعلاه، يعدَ أهم ما ورد ضمن قانون الإجراءات الجبائية، بشأن الطعن في قرار المحكمة الإدارية الفاصل في المنازعة الجبائية أمام مجلس الدولة، بما يعني خضوع بقية إجراءات المنازعة الجبائيـــة، للأحكام العامة الواردة ضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

ملخص الباب الثاني:

يرتبط في واقع الأمر تحقيق الهدف المتوخى من فرض الضرائب والرسوم العقارية المختلفة بدخول إيراداتها فعلا للخزينة العمومية، من خلال قيام إدارة الضرائب بربطها بالمكلَفين بها، الذين حرص المشرع الجزائري على تحديدهم بشكل دقيق، فضلا عن تحديد حقوقهم والتزاماتهم قصد إضفاء الشفافية التامة على العلاقة بينهم وإدارة الضرائب، وهو ما من شأنه أن يسهَل مهمَتها في تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية المستحقة للخزينة العمومية.

إذ تباشر إدارة الضرائب تحصيل الضرائب والرسوم العقارية من المدينين بها وفق الأطر القانونية المحدَدة، واعتبارا لما لهاته الإيرادات الجبائية العقارية من أهمية بالغة بالنسبة لموازنة الدولة، فقد قرَر المشرع الجزائري مجموعة من الضمانات التي تكفل تحصيلها ضمن الآجال المقرَرة والحيلولة دون التهرب من آدائها.

لقد اهتمَ المشرع الجزائري بتنظيم الإجراءات المتعلَقة بالمنازعات الجبائية التي يمكن أن تقوم بين المكلَفين وإدارة الضرائب، حين تباشر هاته الأخيرة اختصاصها كسلطة ضريبية في فرض الضرائب والرسوم العقارية أو تحصيلها، لذلك يقرَ المشرع حقا للمكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري بالطعن في قرار التكليف الصادر عن إدارة الضرائب حال عدم رضاه به، و يتعيَن حينئذ على المكلَف المعني أن يقدَم شكوى لدى إدارة الضرائب يوضَح فيها أوجه اعتراضه، وإذا لم تستجب لطلباته فله أن يلجأ بصورة اختيارية إلى لجان الطعن الضريبي، أو أن يرفع دعوى قضائية ضد إدارة الضرائب أمام المحكمة الإدارية المختصة.

خاتمة

يعرض الباحث لخاتمة بحثه في بندين، يخصَص الأول للنتائج، ويفرد الثاني للتوصيات، وذلك على النحو التالي:

أولا: نتائج البحث:

1/ فرض المشرع الجزائري الضريبة العقارية على الملكية العقارية والدخل المتأتي منها، وذلك على نحو يشمل الملكية العقارية كرأس مال على أن تدفع الضريبة من الدخل الحكمي المفترض الذي تدرَه والمقدَر سلفا بموجب القانون، ويشمل ذلك الضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، كما فرض الضريبة على الدخل الفعلي المتحقَق من الملكية العقارية، كما هو الحال بشأن الضريبة على تأجير الملكية العقارية.

وقد استثنى المشرع بعض العقارات من الخضوع للضريبة لأسباب قدَر أن اعتبارات العدالة والمنطق القانوني تقتضي إعفاءها من الضريبة إما بصورة دائمة أو مؤقتة، كما حرص على أن يبيَن لإدارة الضرائب كيفية تحديد مقدار الضريبة العقارية في جميع حالات فرضها، صونا لحقوق المكلَف وحماية له من أي تعسَف محتمل.

2/ إن فرض ضريبة على مالك العقار المعد للسكن والذي ينتفع به انتفاعا خاصا غير مدر لدخل، يجعل منها ضريبة مفروضة على الملكية أو بالأحرى مفروضة على رأس مال غير منتج، وهي ضريبة دورية متجدَدة تستحق سنويا، وهذا يتناقض مع أحكام الدستور التي تصون الملكية الخاصة، كونه يؤدي في نهاية الأمر إلى مصادرة رأس المال، لأن المسكن الخاص لا يدر دخلا لضريبة سنوية مستمرة، وإن الزيادة الدورية في

القيمة الإيجارية المفترضة لاستحقاق الضريبة على العقار المبني، يترتب عليها حتما زيادة في قيمة الضريبة المستحقة سنويا، الأمر الذي يؤدي إلى أن تستغرق الضريبة قيمة المسكن الخاص ذاته تدريجيا مع مرور الزمن.

3/ فرض المشرع الجزائري رسوما لصالح الخزينة العمومية، يرتبط استحقاقها بنقل الملكية والحقوق العقارية أو جزء منها من السلف إلى الخلف، تتمثل في حقوق التسجيل ورسوم الإشهار العقاري، حيث ترتبط جباية حقوق التسجيل باستيفاء إجراء التسجيل الذي يستتبع مباشرة مرحلة إضفاء الشكل الرسمي على التصرف القانوني، وهو ما يتمَ غالبا لدى الموثق، ويتم إجراء التسجيل على مستوى مصلحة التسجيل والطابع لدى مديرية الضرائب، نظير دفع رسوم محدَدة قانونا تدعى حقوق التسجيل، باستثناء ما تمَ إعفاؤه صراحة بنص القانون، ويعقب مرحلة إجراء التسجيل وما يستحق عنها من رسوم، مرحلة أخرى ربط المشرع انتقال الملكية والحقوق العقارية بوجوب تنفيذها، ألا وهي الإشهار العقاري لدى المحافظة العقارية المختصة، على أن تقبض بمناسبة هذا الإجراء رسوم الإشهار العقاري المحدَدة بموجب القانون، باستثناء ما تمَ إعفاؤه صراحة بنص القانون على غرار الحال بشأن رسوم التسجيل.

4/ إن استفحال ظاهرة العقود العرفية وانتشارها بشكل رهيب ومثير للقلق في المجتمع الجزائري، يؤثر في واقع الأمر بقدر كبير على الإيرادات الجبائية العقارية المستحقة للخزينة العمومية، وهو ما دفع المشرع الجزائري إلى وضع عدَة مبادئ وقواعد قانونية، تصب في تكريس جباية مستحقات الخزينة العمومية من الرسوم المرتبطة بانتقال الملكية والحقوق العقارية، تتجلى من خلال فرض مبدأ الشكلية الرسمية في التصرفات

والمعاملات المنصبَة على الملكية والحقوق العينية العقارية، كما منع على مفتشي التسجيل اتخاذ أي إجراء لتسجيل العقود العرفية المنصبة على الأملاك والحقوق العقارية، وقد منع أيضا إشهار أيَ وثيقة أو محررَ ناقل للملكية العقارية، ما لم يكن لــه أصــل ثابــت فــي مجموعة البطاقات العقارية، بما يسهم في إرساء وجــوب شــهر المحــررات والوثــائق المتضمنة حق الملكية والحقوق العينية العقارية، ولا ريب أن تفعيل تطبيق هــذه القواعــد يحقَق مداخيل جبائية معتبرة لصالح الخزينة العمومية مــن رســوم التســجيل و الشــهر العقاري.

5/ يرتبط تحقيق الهدف المتوخى من فرض الضرائب والرسوم العقارية المختلفة بولــوج إيراداتها فعلا إلى الخزينة العمومية، ويتم ذلك عبر قيــام إدارة الضــرائب بــربط هــذه الضرائب والرسوم العقارية بالمكلَفين بها، ثــم العمــل علــى تحصــيلها وفــق الأطــر والإجراءات المحدَدة قانونا وفي ظل الضمانات التي كفلها القانون لتحقيق هذا الغــرض، وفي هذا السياق حدَد المشرع الجزائري المكلَفين بالضرائب والرسوم العقارية حين فرضه لها، وحدَد أيضا حقوقهم والتزاماتهم على نحو دقيق وبشكل جلــي، بمــا يزيــل الشــبهة والغموض ويضفي الشفافية التامة على العلاقة بينهم وإدارة الضرائب، وهو ما يسهم فــي تسهيل مهمَتها في تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية لصالح الخزينة العمومية.

6/ تعمل إدارة الضرائب على جباية الضرائب والرسوم العقارية المختلفة مــن المكلَفــين بها، وفق الإجراءات القانونية المقرَرة بشأن تحصيل مستحقات الخزينــة العموميــة مــن الإيرادات الجبائية، حيث تكلَف إدارة الضرائب المدين المعني بــدفع الضــريبة والرســم العقاري، بناء على التصريح الذي يقدَمه لها عن ممتلكاته ودخلــه ومعاملاتــه العقاريــة،

ويتعيَن على إدارة الضرائب القيام بتحصيل الضرائب والرسوم العقارية ضمن الآجال المحدَدة قانونا، بحيث يصبح تحصيلها بغير مسوغ قانوني، حين تنقضي هاته الآجال.

7/ خوَل المشرع الجزائري لإدارة الضرائب جملة من الضمانات التي تكفل تحصيل مستحقات الخزينة العمومية من الإيرادات الجبائية العقارية، حين يخل المكلَفون بالآجال المحدَدة للوفاء بها، أو استعمال الغش والتحايل بهدف التهرب غير المشروع من آدائها كلَية أو في جزء منها، ومن أبرز هاته الضمانات المتعلقة بالملكية العقارية تقرير الامتياز والرهن القانوني لصالح الخزينة العمومية على أملاك المدين المكلَف، فضلا عن استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة، حين تقدَر إدارة الضرائب أن الثمن المصرَح به لا يناسب القيمة الحقيقية للعقارات أو الحقوق العقارية المبيعة.

8/ يحق للمكلَف الطعن في قرار إدارة الضرائب المتضمَن فرض الضريبة أو الرسم العقاري عليه، حال شعوره بحصول إجحاف في حقه ناتج عن سوء تطبيق للقانون، سواء عند تقدير الضريبة أو الرسم العقاري أو حين مباشرة الإجراءات التنفيذية للتحصيل الجبري للإيرادات الجبائية العقارية، إذ يفيد التشريع الجبائي الجزائري في هذا السياق أن حل النزاع الذي يثور بين إدارة الضرائب والمكلَف المعني، يمر عبر مرحلتين، مرحلة إدارية يتعيَن فيها على المكلَف تقديم شكوى أمام إدارة الضرائب، يبيَن فيها أوجه اعتراضه، وإذا لم تستجب الإدارة لطلباته يمكن له حينها أن يطعن في قرارها المجحف في حقه من وجهة نظره، أمام لجان الطعن الضريبي المختلفة، ويعدَ اللجوء إلى هاته اللجان مسلكا اختياريا بالنسبة له، يستطيع الإستغناء عنه وطرح نزاعه مع إدارة الضرائب مباشرة على الجهة القضائية المختصة، وفي مجال حقوق التسجيل ألزم المشرع الجزائري

إدارة الضرائب حين ترصد نقصان الثمن المصرَح به أو التقديرات المقدَمة من الأطراف بشأن التصرفات والوقائع الخاضعة قانونا للتسجيل والمنصبَة على نقل أو بيـــان الملكيـــة والحقوق العقارية، أن تلجأ وجوبا إلى أخذ رأي لجنة التوفيق على مستوى الولايـــة، مـــن أجل إصدار أمر وسند تحصيل الرسوم عن الأملاك والحقوق العقاريـــة غيـــر المصـــرَح بقيمتها الحقيقية.

ثانيا/ التوصيات:

1/ يجب على المشرع الجزائري الحرص على أن يتوخى التشـــريع الضـــريبي تحقيـــق مصلحة عامة مشروعة من وراء نصوصه، وهذه المصـــلحة العامـــة ينبغـــي موازنتهـــا بمصلحة الأفراد، فلا يكون الغرض من فرض الضريبة العقارية مجـــرد تنميـــة مـــوارد الدولة، دون النظر لمصلحة الأفراد الخاضعين لهذا التشريع، فليس هناك ثمَـــة مصـــلحة مشروعة ترتجى من إقرار تنظيم تشريعي يتوخى مجرَد تنمية مـــوارد الدولـــة، ذلـــك أن جباية الأموال في ذاتها لا يعتبر هدف يحميه الدستور، بل يتعيَن أن تكون هـــذه الجبايـــة وفق قواعده وبالتطبيق السليم لأحكامه، ومن ثمَة يجب أن يرتبط وعاء الضريبة العقاريـــة بمبلغها برابطة منطقية، فلا تفرض الضريبة على وعاء لا توجد بينه وبـــين مبلغهـــا أي رابطة منطقية تبرَر فرضها على هذا الوعاء، وبحيث يتاح للمكلَف أداء تلك الضريبة دون عنت، وهو الأمر الذي يستلزم فرض الضريبة على وعاء متجدَد ومســـتمر، بمـــا يعنـــي ضرورة الحرص على فرض الضريبة على الدخل العقاري كونه الوعاء المفضل لفرض الضريبة باعتباره يمثل إيرادا دوريا ومتجدَدا، ولا تفرض الضريبة على الملكية العقاريـــة كرأس مال إلا استثناء ولتحقيق غايات ترتبط بالمصلحة العامة.

2/ يتعيَن على المشرع الجزائري وارتباطا بالتوصية السابقة إعفاء المسكن الخاص من الضريبة العقارية على الملكيات المبنية أو على الأقل رفع الحد الأدنى للإعفاء، سواء المتعلق بقيمة الضريبة العقارية المفروضة على المسكن الخاص أو المرتبط بدخل المكلَف بهذه الضريبة، حتى يشمل الإعفاء الشرائح الوسطى والفقيرة في المجتمع، ويقتصر فرضها على الأثرياء القادرين على الدفع، تحقيقا للعدالة الإجتماعية المرتبطة بالمقدرة على الدفع وفق الدستور، وتذليلا للفوارق الإجتماعية بين المواطنين.

3/ يتعيَن على المشرع الجزائري الحرص على مراعاة الشريحة المعفاة من الضريبة العقارية على الملكية المبنية المعدَة للسكن الخاص، عند تقرير كل زيادة في القيمة الإيجارية المفترضة لاستحقاق الضريبة على العقار المبني، لأن ثبات الشريحة المعفاة من الضريبة العقارية مع الزيادة الدورية والمستمرة في القيمة الإيجارية المفترضة لاستحقاق الضريبة، المرتبطة بالزيادة المطَردة في قيمة العقارات، سيقضي تدريجيا على هذا الإعفاء حتى تصبح كل العقارات خاضعة للضريبة، فإذا كان الهدف من الإعفاء في هاته الحالة، هو تخفيف العبء عن فئة من مالكي العقارات منخفضة القيمة، فلا ينبغي للمشرع أن يحيد عن ذلك.

4/ نظر إمكانية التحول إلى الضريبة العقارية التصريحية السنوية، وهي الضريبة التي تتقرَر على الأملاك العقارية على أساس قيمتها التجارية، هذه القيمة التي يقوم المالك بالتصريح بها سنويا لدى مصالح الضرائب المباشرة، بالاستعانة إن اقتضى الأمر بخبير عقاري يسلَمه شهادة تثبت قيمة عقاره، مع خضوع ذلك لرقابة مصالح الضرائب التي يكون لها أن تطلب خبرة مضادة من أجل تحديد القيمة التجارية الحقيقية في حالة نقص

التصريح، وهذا بالنظر لما تحقَقه هذه الآلية من مزايا، فهي تؤدي إلى توحيد أسس تحديد الضرائب العقارية باختلاف أنواعها، بجعلها كلَها مؤسَسة على القيمة التجارية للعقــارات، وهذا عكس ما هو معتمد بالنسبة للضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغيــر المبنيــة المؤسَس على القيمة الإيجارية، وهو ما يفضي إلى توضيح النظــام الجبــائي العقــاري وتيسير عمل مصالح الضرائب والتقليل من نفقاته، كما يؤدي ذلك إلى الحد من المنازعات المتعلقة بطعن الملاك في تقييم مصالح الضرائب، ويمكن للإدارة استغلال تصريحهم فــي حالة تقييم التعويض الواجب عند نزع الملكية للمنفعة العمومية، كما يمكن أن يكون لالتزام المالك بالتصريح بقيمة الأملاك العقارية وسيلة من أجل تنظيم السوق العقاريــة، وتفــادي التهاب الأسعار، إذ عادة ما يحاول المالك التصريح بالثمن الأقل بقصد تفادي أعباء أكبر، ممَا يجعل التصريح أداة بسيكولوجية تحد من المضاربة.

5/ إن الدور الذي يتعيَن أن تؤديه السلطات العمومية في تنظيم السوق العقاريــة بقصــد ضمان شفافيتها وكذا سيولتها، يحتَم أن تكون الضرائب والرسوم العقارية أداة توجيه فــي يد الإدارة، من أجل تحقيق الأهداف المرجوة والمتمثلة أساسا في حماية الثروة العقاريــة وزيادة مردوديتها، لذلك وجب محاربة الريع العقاري من خلال تشجيع الاستغلال المباشر للأرض من قبل المالك وعائلته، بتقرير سلسلة من التخفيضات وربما حتــى الإعفــاءات سيَما المرتبطة بإنجاز عمليات المحافظة على خصوبة التربة وكذا التهيئة العقاريــة مــن خلال دمج أتعاب الأشغال المنجزة من قبلهم ضمن مصاريفهم التي يمكن إعفاؤها، بينمــا يجب تشديد العبء الضريبي على ملاك الأراضي الفلاحية الذين يثبت عــدم اســتغلالهم لأراضيهم في الفلاحة، أما بشأن العقار الحضري فيتعيَن إثقال العــبء الضــريبي علــى امتلاك الأراضي العمرانية، مع مراعاة حالة المسكن الخاص، من أجل إجبار ملاكها على

البيع أو استثمارها في البناء، في حين يخفَف عبء الضرائب والرسوم المترتبة على التصرف فيها، من أجل إقبال الملاك على البيع وتشجيع المستثمرين للشراء ضمانا لسيولة السوق العقارية.

6/ العمل على تفعيل دور لجان الطعن الضريبي بشكل يضمن قيامها بالمهمَة التي أنشأت لأجل تحقيقها، وهي وئد وفض النزاع الضريبي على مستوى إدارة الضرائب قبل الوصول إلى القضاء، ومن ثمَة تجنب إغراق الجهات القضائية بنزاعات يمكن أن تجد لها حلا على مستوى إدارة الضرائب، لأن الوضع الحالي يتيح لإدارة الضرائب سلطة تقدير الآراء الصادرة عن لجان الطعن الضريبي، من حيث موافقتها للقانون أو مخالفتها له وبالتالي إصدار قرار برفضها، بما يجعل منها الخصم والحكم في الوقت ذاته، وبما يفضي إلى الانتقاص من أهمية ودور لجان الطعن الضريبي في فض وإنهاء النزاع الجبائي في مرحلته الإدارية قبل ولوج ساحة القضاء.

7/ يتعيَن على المشرع الجزائري تحديد أحوال وضوابط ممارسة حق الشفعة لفائدة الخزينة في مجال الجباية العقارية على نحو دقيق وواضح، بما يضمن التوازن العادل الذي يتعيَن أن يسود بين حماية حق الملكية وبين متطلبات المصلحة العامة، لأن تخويل إدارة الضرائب السلطة التقديرية الكاملة لمباشرة هذا الإجراء، دون تحديد أحوال ولا ضوابط استعماله، يبعث حتما على التوجس من إمكانية تطبيقه بشكل تعسَفي وانتقائي، كما أن ضم التشريعات الجبائية لبدائل أخرى ناجعة تضمن تحصيل الإيرادات الجبائية العقارية، فضلا عن تخلي معظم التشريعات الجبائية للدول المتقدمة عنه، يجعل من الإبقاء على حق الشفعة لفائدة الخزينة في مجال الجباية العقارية تزيدا لا طائل منه.

8/ يتعيَن على جميع الفاعلين في المجال الضريبي المبادرة إلى الاستفادة من الوسائل الإعلامية المختلفة، وأيَة وسيلة اتصال أخرى في نشر الوعي والثقافة الضريبية بين أفراد المجتمع، وتوعيتهم أن الإيرادات الجبائية التي تلج للخزينة العمومية، إنَما تدرج في ميزانية الدولة ثم توزع على القطاعات والمرافق التي يستفيد منها المواطن نفسه، فضلا عن تعريفهم بحقوقهم وواجباتهم الضريبية المختلفة، بما يحقق الإذعان الضريبي الطوعي ويسهم في التقليل من المنازعات الضريبية، كما تدفع الضرورة الملحة بذات القدر، للعمل على نشر ثقافة مراعاة الشكلية الرسمية بشأن التصرفات والمعاملات سيَما في المجال العقاري، ليس فقط من أجل جباية الأموال المرتبطة باستيفاء هذه الشكلية، بل لأن ذلك يضمن الحقوق ويحقق الائتمان العقاري.

تمَ بحمد الله تعالى

ملخص:

فرض المشرع الجزائري جملة من الضرائب والرسوم العقارية، منها ما ينصبَ على الملكية العقارية كرأس مال على أن تدفع من الدخل الحكمي المتأتي منها والمقدَر سلفا بموجب القانون، ويشمل ذلك الضريبة العقارية على الملكيات المبنية وغير المبنية، كما فرض الضريبة على الدخل الفعلي المتحقَق من الملكية العقارية كما هو الحال بشأن الضريبة على تأجير الملكية العقارية، وهي تتميَز بعدَة خصائص تميَزها عمَا سواها من الضرائب، ومن أهمَها أنها تستند بشكل أساسي على الدخل العقاري الفعلي كما الحكمي المتأتي من الملكية العقارية، وهو ما يجعلها بهذه الصورة تمس بحق الملكية العقارية الخاصة المنصبَة على المسكن الخاص الذي لا يدر أي دخل، لأن فرض الضريبة عليه بصورة دورية مستمرَة، يفضي إلى الإنتقاص من الوعاء الضريبي تدريجيا مع مرور الزمن، بشكل يناقض أحكام الدستور التي تضمن وتحمي الملكية الخاصة.

وقد فرض المشرع أيضا رسوما على التصرفات والوقائع المنصبَة على الملكية والحقوق العقارية حين تنتقل من السلف إلى الخلف، تتمثَل في حقوق التسجيل ورسوم الإشهار العقاري، وهي ترتبط بشكل أساسي باستيفاء الشكل الرسمي في المعاملات العقارية، بيد أن استفحال ظاهرة التعامل العرفي وانتشارها في المجتمع الجزائري، يؤثر بشكل لافت على الإيرادات الجبائية العقارية المتأتية منها، وهو ما دفع المشرع إلى وضع عدَة مبادئ وقواعد قانونية، تتوخَى تكريس جباية مستحقات الخزينة العمومية من الرسوم المرتبطة بانتقال الملكية والحقوق العقارية، تتجلى أهمَها في فرض مبدأ الشكلية الرسمية في المعاملات العقارية، ومنع مفتشي التسجيل من اتخاذ أي إجراء لتسجيل العقود العرفية،

المنصبَة على الأملاك والحقوق العقارية، فضلا عن منع المحافظ العقــاري مــن القيــام بإشهار أيَة وثيقة أو محرَر ناقل للملكية العقارية ما لم يكن له أصل ثابت فـــي مجموعـــة البطاقات العقارية وهو ما يعرف بالشهر المسبق.

لا يتحقَق في واقع الأمر الهدف المتوخى من فرض الضرائب والرسوم العقارية إلا بدخول إيراداتها فعلا للخزينة العمومية، عبر قيام إدارة الضرائب بربطها بالمكلَفين بهــا، الذين حرص المشرع على تحديدهم بشكل دقيق كما حدَد حقوقهم والتزاماتهم، بما يضــفي الشفافية على العلاقة بينهم وإدارة الضرائب، التي تسعى لتحصــيل الإيــرادات الجبائيــة العقارية وفق الإجراءات المحدَدة قانونا وفي ظل الضمانات المكفولة لهــا لتحقيــق هــذا الغرض.

ويقرَ المشرع الجزائري حقا للمكلَف بالضريبة أو الرسم العقاري للطعن في قــرار التكليف الذي تصدره إدارة الضرائب حال عدم رضاه به، ويتوجَب عليه في هذا الســياق أن يقدَم شكوى لإدارة الضرائب يبيَن فيها أوجه اعتراضه، فإذا لم تستجب لطلباته فله أن يلجأ إلى لجان الطعن الضريبي، أو أن يرفع دعوى ضد إدارة الضرائب أمــام المحكمــة الإدارية المختصة.

Résumé :

Le législateur algérien a imposé un ensemble d'impôts et de taxes fonciers dont certains sur la propriété immobilière en tant que capital, à payer de son revenu hypothétique pré-estimé conformément à la loi, y compris l'impôt sur les propriétés bâties et non bâties. En outre, il a imposé sur le revenu réel provenant de la propriété immobilière comme le cas de l'impôt locatif immobilier qui se caractérisent par plusieurs particularités le distinguant des autres impôts, dont les plus importantes qu'ils sont essentiellement basés sur le revenu foncier réel ainsi que sur celui hypothétique provenant de la propriété immobilière. De ce fait, ils nuisent au droit de la propriété immobilière privée axée sur le domicile personnel qui ne génère aucun revenu. Cette imposition périodique constante conduit à dévaluer progressivement l'assiette d'imposition avec le temps, ce qui est contraire aux dispositions de la Constitution qui garantissent et protègent la propriété privée.

Le législateur a aussi imposé des taxes sur les actes et les faits axés sur la propriété et les droits immobiliers lors du transfert d'une personne à une autre. Elles consistent aux droits d'enregistrement et taxes de publicité foncière. Elles sont essentiellement liées à la satisfaction de la forme authentique dans les transactions immobilières. Cependant, la propagation du phénomène de transactions coutumiers dans la société algérienne, affecte remarquablement les revenus fiscaux immobiliers en provenant, ce qui a incité le législateur à mettre en place plusieurs principes et règles juridiques servent à consacrer le recouvrement des droits du Trésor Public y compris les taxes liées au transfert de propriété et droits immobiliers, dont les plus importants se reflètent dans l'imposition du principe de la forme authentique dans les transactions immobilières, et l'interdiction aux inspecteurs de enregistrement de prendre toute action visant à enregistrer les actes sous seing privé concernant la propriété et les droits immobiliers. En outre, il a interdit au conservateur foncier de faire publier tout document de transfert de propriété immobilière sauf minute constante au rang des fiches foncières, ce qui est connu comme le principe de publicité préalable.

En fait, l'objectif de la mise en place d'impôts et taxes fonciers ne peut être réalisé que si leurs recettes sont réellement revenues au Trésor public en le reliant avec les contribuables par l'administration des impôts. Le législateur a précisément désigné les contribuables, leurs droits et obligations, d'une manière à garantir la transparence à la relation entre eux et l'administration des impôts qui cherchant à le recouvrement de recettes fiscales immobilière conformément aux procédures prévues par la loi et sous les garanties prédéfinies pour atteindre cet objectif.

Le législateur algérien ouvre vraiment droit au contribuable chargé d'impôts ou de taxes fonciers à contester la décision d'imposition délivrée par l'administration des impôts en cas d'insatisfaction. Dans ce contexte, il est tenu de formuler une réclamation auprès de l'administration des impôts dans laquelle il montre les aspects de sa contestation. En cas de suite défavorable, il saisit les comités de recours fiscal ou intente une action contre l'administration des impôts devant le tribunal administratif compétent.

الـــمـــلاحـــق

الملحق رقم 1

القيمة الإيجارية الجبائية للمتر المربع من الملكية العقارية المبنية

أ/ العقارات أو أجزاء العقارات ذات الاستعمال السكني:

المنطقة الفرعية1	المنطقة الفرعية2	المنطقة الفرعية3	المنطقة الفرعية4
أ: 890 د.ج	أ: 816 د.ج	أ: 742 د.ج	أ: 868 د.ج
ب:816 د.ج	ب: 742 د.ج	ب: 868 د.ج	ب: 594 د.ج
ج: 742د.ج	ج: 868 د.ج	ج: 594 د.ج	ج: 520 د.ج

ب/ المحلات التجارية والصناعية:

المنطقة الفرعية1	المنطقة الفرعية2	المنطقة الفرعية3	المنطقة الفرعية4
أ: 1782 د.ج	أ: 1632 د.ج	أ: 1484 د.ج	أ: 1338 د.ج
ب:1632 د.ج	ب: 1484 د.ج	ب: 1338 د.ج	ب: 1188 د.ج
ج: 1484.ج	ج: 1338 د.ج	ج: 1188 د.ج	ج: 1038 د.ج

ج/ الأراضي الملحقة بالملكيات المبنية:

- ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات عمرانية:

المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
44 د.ج	36 د.ج	26 د.ج	14 د.ج

- ملحقات الملكيات المبنية الموجودة في قطاعات قابلة للتعمير:

المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
32 د.ج	26 د.ج	20 د.ج	12 د.ج

الملحق رقم 02

القيمة الإيجارية الجبائية للملكية غير المبنية، المعبَر عنها بالهكتار بالنسبة للأراضي الفلاحية وبالمتر المربع بالنسبة لباقي الأراضي

أ/ الأراضي الموجودة في قطاعات عمرانية:

المنطقة الفرعية	المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
أراضي معدة للبناء	300 د.ج	240 د.ج	180 د.ج	100 د.ج
أراضي أخرى مستعملة كأراضي للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب لاتشكل ملحقات للملكيات المبنية	54 د.ج	44 د.ج	32 د.ج	18 د.ج

ب/ الاراضي الموجودة في قطاعات معدة للتعمير في المدى المتوسط وقطاع التعمير المستقبلي:

المنطقة الفرعية	المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
أراضي معدة للبناء	110 د.ج	88 د.ج	66 د.ج	34 د.ج
أراضي أخرى مستعملة كأراضي للنزهة وحدائق للترفيه وملاعب لاتشكل ملحقات للملكيات المبنية	44 د.ج	34 د.ج	26 د.ج	14 د.ج

ج/ المحاجر ومواقع استخرج الرمل والمناجم في الهواء الطلق ومناجم الملح والسبخات:

المنطقة 1	المنطقة 2	المنطقة 3	المنطقة 4
110 د.ج	88 د.ج	66 د.ج	34 د.ج

د/ الاراضي الفلاحية: تحدد القيمة الايجارية الجبائية حسب الهكتار وحسب المنطقة كما يأتي :

المنطقة	**المسقية**	**اليابسة**
أ	15.000 د.ج	2.500 د.ج
ب	11.250 د.ج	1.874 د.ج
ج	5.962 د.ج	994 د.ج
د	750 د.ج	

الملحق رقم 03

تقدير قيمة رسم الإشهار العقاري على أساس مساحة العقار وطبيعته، حسب المادة 353-2 فقرة 5 و6 من قانون التسجيل.

1/ رسوم ثابتة بعنوان ترقيم نهائي تابع لترقيم مؤقت للعقارات الممسوحة بالسجل العقاري، تحدَد كما يلي:

أ/ حصص مبنية تابعة لعقار مشترك الملكية:

المساحة	الرسم المطبق
أقل من 100 م^2	2.000 د.ج
من 100 م^2 إلى 200 م^2	3.000 د.ج
أكثر من 200 م^2	4.000 د.ج

ب/ أراضي غير مبنية أو مبنية:

المساحة	الرسم المطبق	
	أراضي غير مبنية	أراضي مبنية
أقل من 1000 م^2	2.000 د.ج	4.000 د.ج
من 1000 م^2 إلى 3000 م^2	3.000 د.ج	6.000 د.ج
أكثر من 3000 م^2	4.000 د.ج	8.000 د.ج

ج/ أراضي فلاحية:

المساحة	الرسم المطبق
أقل من 05 هكتارات	2.000 د.ج
من 05 إلى 10 هكتارات	4.000 د.ج
أكثر من 10 هكتارات	6.000 د.ج

2/ رسوم ثابتة بعنوان ترقيم نهائي للعقارات الممسوحة في السجل العقاري الذي يتم مباشرة لفائدة المالك، تحدَد كما يلي:

أ/ قطع مبنية تابعة لعقار مشترك الملكية:

المساحة	الرسم المطبق
أقل من 100 م^2	500 د.ج
من 100 م^2 إلى 200 م^2	1.000 د.ج
أكثر من 200 م^2	1.500 د.ج

ب/ أراضي غير مبنية أو مبنية:

المساحة	الرسم المطبق	
	أراضي غير مبنية	أراضي مبنية
أقل من 1000 م^2	500 د.ج	1.000 د.ج
مـــن 1000 م^2 إلـــى 3000 م^2	1.000 د.ج	1.500 د.ج
أكثر من 3000 م^2	1.500 د.ج	2.000 د.ج

ج/ أراضي فلاحية:

المساحة	الرسم المطبق
أقل من 05 هكتارات	500 د.ج
من 05 إلى 10 هكتارات	1.000 د.ج
أكثر من 10 هكتارات	1.500 د.ج

قـــائمة المراجع

أولا: النصوص القانونية

- **الدساتير:**

1- دستور 1996 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 438/96، المؤرخ في 1996/12/07، يتعلق بإصدار نص تعديل الدستور المصادق عليه في استفتاء 1996/11/28، الجريدة الرسمية رقم 76 لسنة 1996، معدَل ب:

القانون رقم 03/02، المؤرخ في 2002/04/10، الجريدة الرسمية رقم 25 لسنة 2002.

والقانون رقم 19/08، المؤرخ في 2008/11/15، الجريدة الرسمية رقم 63 لسنة 2008.

والقانون رقم 01/16، المؤرخ في 2016/03/06، الجريدة الرسمية العدد 14 لسنة 2016.

2- دستور 1989 الصادر بموجب المرسوم الرئاسي رقم 18/89، المؤرخ في 1989/02/28، يتعلَق بنشر نص تعديل الدستور الموافق عليه في استفتاء 23 فيفري 1989 في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية العدد 09 لسنة 1989.

- **القوانين:**

1- المرسوم الرئاسي رقم 84/64، المؤرخ في 1964/03/04، المتضمَن مشاركة الجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية في اتفاقية فيينا الخاصة بالعلاقات الدبلوماسية.

2- المرسوم رقم 85/64، المؤرخ في 1964/03/04، المتضمَن المصادقة على اتفاقية فيينا الخاصة بالعلاقات القنصلية.

3- القانون رقم 157/62، المؤرخ في 1962/12/31، الرامي إلى التمديد، حتى إشعار آخر، لمفعول التشريع النافذ إلى غاية 31 ديسمبر سنة 1962، الجريدة الرسمية العدد 02 لسنة 1963.

4- الأمر رقم 91/70، المؤرخ في 1970/12/15، يتضمن تنظيم التوثيق، الجريدة الرسمية العدد 107 لسنة 1970.

5- الأمر رقم 26/74، المؤرخ في 1974/02/30، يتضمن تكوين احتياطات عقارية لصالح البلديات، الجريدة الرسمية العدد 19 لسنة 1974.

6- الأمر رقم 58/75، المؤرخ في 1975/09/26، المتضمن القانون المدني، المعدَل والمتمَم، الجريدة الرسمية العدد 78 لسنة 1975.

7- الأمر رقم 74/75، المؤرخ في 1975/11/12، المتضمن إعداد مسح الأراضي العام وتأسيس السجل العقاري، الجريدة الرسمية العدد 92 لسنة 1975.

8- الأمر رقم 92/76، المؤرخ في 1976/10/23، يتعلَق بتنظيم التعاون العقاري، الجريدة الرسمية العدد 12 لسنة 1977.

9- الأمر رقم 105/76، المؤرخ في 1976/12/09، يتضمن قانون التسجيل، المعدَل والمتمَم، الجريدة الرسمية العدد 81 لسنة 1976.

10-القانون رقم 02/77، المؤرخ في 1977/12/31، يتضمَن قـانون الماليـة لسـنة 1978، الجريدة الرسمية العدد 83 لسنة 1977.

11-القانون رقم 13/78، المؤرخ في 1978/12/31، يتضمَن قـانون الماليـة لسـنة 1979، الجريدة الرسمية العدد 55 لسنة 1978.

12-القانون رقم 12/80، المؤرخ في 1980/12/31، يتضمَن قـانون الماليـة لسـنة 1981، الجريدة الرسمية العدد 54 لسنة 1980.

13-القانون رقم 14/82، المؤرخ في 1982/12/30، يتضمن قـانون الماليـة لسـنة 1983، الجريدة الرسمية العدد 57 لسنة 1982.

14-القانون رقم 11/84، المؤرخ في 1984/06/09، يتضمَن قانون الأسرة، الجريـدة الرسمية العدد 24 لسنة 1984، المعدَل والمتمَم بـالأمر رقـم 02/05، المـؤرخ فـي 2005/02/27، الجريدة الرسمية العدد 15 لسنة 2005، الموافق عليه بالقـانون رقـم 09/05، المؤرخ في 2005/05/04، الجريدة الرسمية العدد 43 لسنة 2005.

15-القانون رقم 21/84، المؤرخ في 1984/12/24، يتضمَن قـانون الماليـة لسـنة 1985، الجريدة الرسمية العدد 72 لسنة 1984.

16-القانون رقم 09/85، المؤرخ في 1985/12/26، يتضمَن قـانون الماليـة لسـنة 1986، الجريدة الرسمية العدد 56 لسنة 1985.

17-القانون رقم 33/88، المؤرخ في 1988/12/31، يتضمَن قـانون الماليـة لسـنة 1989، الجريدة الرسمية العدد 54 لسنة 1988.

18-القانون رقم 26/89، المؤرخ في 1989/12/31، يتضمَن قـانون الماليـة لسـنة 1990، الجريدة الرسمية العدد 01 لسنة 1990.

19-القانون رقم 25/90، المؤرخ في 1990/11/18، المتعلــق بالتوجيــه العقــاري، الجريدة الرسمية العدد 49 لسنة 1990، المعدَل والمتمَم بالأمر رقم 26/95، المؤرخ في 1995/09/25، الجريدة الرسمية العدد 55 لسنة 1995.

20-القانون 29/90، المؤرخ في 1990/12/01، المتعلق بالتهيئة والتعميــر، الجريــدة الرسمية العدد 52 لسنة 1990، المعدَل والمتمَم بالقانون رقــم 05/04، المــؤرخ فــي 2004/08/14، الجريدة الرسمية العدد 51 لسنة 2004.

21-القانون رقم 36/90، المؤرخ في 1990/12/31، يتضمن قــانون الماليــة لســنة 1991، الجريدة الرسمية العدد 57 لسنة 1990.

22-القانون رقم 10/91، المؤرخ في 1991/04/27، المتضــمن قــانون الأوقــاف، الجريدة الرسمية العدد 21 لسنة 1991، المعدَل والمتمَم بالقانون رقم 07/01، المــؤرخ في 2001/05/22، الجريدة الرسمية العدد 22 لسنة 2001، والقــانون رقــم 10/02، المؤرخ في 2002/12/14، الجريدة الرسمية العدد 83 لسنة 2002.

23-القانون رقم 25/91، المؤرخ في 1991/12/18، يتضمَن قــانون الماليــة لســنة 1992، الجريدة الرسمية العدد 65 لسنة 1991.

24-المرسوم التشريعي رقم 18/93، المؤرخ في 1993/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 1994، الجريدة الرسمية العدد 88 لسنة 1993.

25-المرسوم التشريعي رقم 08/94، المؤرخ في 1994/05/26، يتضمَن قانون المالية التكميلي لسنة 1994، الجريدة الرسمية العدد 33 لسنة 1994.

26-القانون رقم 27/95، المؤرخ في 1995/12/30، يتضمَن قــانون الماليــة لســنة 1996، الجريدة الرسمية العدد 82 لسنة 1995.

27-الأمر رقم 31/96، المؤرخ في 1996/12/30، يتضمَن قانون المالية لسنة 1997، الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 1996.

28-القانون رقم 02/97، المؤرخ في 1997/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 1998، الجريدة الرسمية العدد 89 لسنة 1997.

29-القانون الرقم 01/98، المؤرخ في 1998/05/30، يتعلَق باختصاصات مجلس الدولة وتنظيمه وعمله، الجريدة الرسمية العدد 37 لسنة 1998.

30-القانون رقم 12/98، المؤرخ في 1998/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 1999، الجريدة الرسمية العدد 98 لسنة 1998.

31-القانون رقم 11/99، المؤرخ في 1999/12/23، يتضمَن قانون المالية لسنة 2000، الجريدة الرسمية العدد 92 لسنة 1999.

32-القانون رقم 21/01، المؤرخ في 2001/12/22، يتضمَن قانون المالية لسنة 2002، الجريدة الرسمية العدد 78 لسنة 2001.

33-القانون رقم 11/2002، المؤرخ في2002/12/24، يتضمن قانون المالية لسنة 2003، الجريدة الرسمية العدد 86 لسنة 2002.

34-الأمر رقم 11/03، المؤرخ في 2003/08/26، يتعلق بالنقد والقرض، الجريدة الرسمية العدد 52 لسنة 2003.

35-القانون رقم 22/03، المؤرخ في 2003/12/28، يتضمَن قانون المالية لسنة 2004، الجريدة الرسمية العدد 83 لسنة 2003.

36-القانون رقم 21/04، المؤرخ في 2004/12/31، يتضمن قانون المالية لسنة 2005، الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 2004.

37-القانون رقم 12/05، المؤرخ في 2005/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 2006، الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 2005.

38-القانون رقم 02/06، المؤرخ في 2006/02/20، يتضمَن تنظيم مهنة الموثق، الجريدة الرسمية العدد 14 لسنة 2006.

39-القانون رقم 03/06، المؤرخ في 2006/02/20، يتضمَن تنظيم مهنة المحضر القضائي، الجريدة الرسمية العدد 14 لسنة 2006.

40-الأمر رقم 03/06، المؤرّخ في 2006/08/15، يتضمّن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية، الجريدة الرسمية العدد 46 لسنة 2006.

41-القانون رقم 24/06، المؤرخ في 2006/12/26، يتضمَن قانون المالية لسنة 2007، الجريدة الرسمية العدد 85 لسنة 2006.

42-القانون رقم 02/07، المؤرخ في 2007/02/27، المتضمن تأسيس إجراء معاينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية عن طريق تحقيق عقاري، الجريدة الرسمية العدد 15 لسنة 2007.

43-القانون رقم 12/07، المؤرخ في 2007/12/31، يتضمَن قانون المالية لسنة 2008، الجريدة الرسمية العدد 82 لسنة 2007.

44-القانون رقم 09/08، المؤرخ في 2008/02/25، يتضمَن قانون الإجراءات المدنية والإدارية، الجريدة الرسمية العدد 21 لسنة 2008.

45-القانون رقم 15/08، المؤرخ في 2008/07/20، يحدَد قواعد مطابقة البنايات وإتمام إنجازها، الجريدة الرسمية العدد 44 لسنة 2008.

46-القانون رقم 21/08، المؤرخ في 2008/12/31، يتضمن قـــانون الماليـــة لســـنة 2009، الجريدة الرسمية العدد 74 لسنة 2008.

47-القانون رقم 09/09، المؤرخ في 2009/12/30، يتضمن قـــانون الماليـــة لســـنة 2010، الجريدة الرسمية العدد 78 لسنة 2009.

48-القانون رقم 80/10، المؤرخ في 2010/12/30، يتضمن قـــانون الماليـــة لســـنة 2011، الجريدة الرسمية العدد 80 لسنة 2010.

49-القانون رقم 40/11، المؤرخ في 2011/07/18، يتضمَن قانون المالية التكميلـــي لسنة 2011، الجريدة الرسمية العدد 40 لسنة 2011.

50-القانون رقم 72/11، المؤرخ في 2011/12/28، يتضمَن قـــانون الماليـــة لســـنة 2012، الجريدة الرسمية العدد 72 لسنة 2011.

51-القانون رقم 72/13، المؤرخ في 2012/12/26، يتضمَن قـــانون الماليـــة لســـنة 2013، الجريدة الرسمية العدد 72 لسنة 2012.

52-القانون رقم 08/13، المؤرخ في 2013/12/30، يتضمَن قـــانون الماليـــة لســـنة 2014، الجريدة الرسمية العدد 68 لسنة 2013.

53-القانون رقم 05/14، المؤرخ في 2014/02/24، يتضمَن قانون المناجم، الجريـــدة الرسمية العدد 18 لسنة 2014.

54-القانون رقم 10/14، المؤرخ في 2014/12/30، يتضمَن قـــانون الماليـــة لســـنة 2015، الجريدة الرسمية العدد 78 لسنة 2014.

55-الأمر رقم 01/15 المؤرخ في 2015/07/23، يتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، الجريدة الرسمية العدد 40 لسنة 2015.

56–القانون رقم 18/15، المؤرخ في 2015/12/30، يتضمن قانون المالية لسنة 2016، الجريدة الرسمية العدد 72 لسنة 2015.

- **المراسيم:**

1– المرسوم التنفيذي رقم 62/76، المؤرخ في 1976/03/25، المتضمَن إعداد مسح الأراضي العام، الجريدة الرسمية العدد 30 لسنة 1976.

2– المرسوم التنفيذي رقم 63/76، المؤرخ في 1976/03/25، المتضمَن تأسيس السجل العقاري، الجريدة الرسمية العدد 30 لسنة 1976.

3– المرسوم رقم 210/80 المؤرخ في 1980/09/12، يعدَل ويتمَم المواد 15، 18 و89 من المرسوم رقم 63/76 المؤرخ في 1976/03/25، المتعلق بتأسيس السجل العقاري، الجريدة الرسمية العدد 38 لسنة 1980.

4– المرسوم التنفيذي رقم 254/91، المؤرخ في 1991/07/27، المتضمن كيفيات إعداد شهادة الحيازة وتسليمها، الجريدة الرسمية العدد 36 لسنة 1991.

5– المرسوم التنفيذي رقم 336/2000، المؤرخ في 2000/10/26، المتضمن إحداث وثيقة الإشهاد المكتوب لإثبات الملك الوقفي وتحديد شروط وكيفيات إصدارها وتسليمها، الجريدة الرسمية العدد 64 لسنة 2000.

6– المرسوم التنفيذي رقم 269/03، المحدد لشروط وكيفيات التنازل عن الأملاك العقارية التابعة للدولة ولدواوين الترقية والتسيير العقاري الموضوعة حيز الاستغلال قبل أول يناير سنة 2004، الجريدة الرسمية العدد 48 لسنة 2003، المعدَل بالمرسوم التنفيذي رقم 296/06، المؤرخ في 2006/09/02، الجريدة الرسمية العدد 54 لسنة 2006،

والمرسوم رقم 153/13، المؤرخ في 2015/04/15، الجريدة الرسمية العدد 22 لسنة 2013.

7- المرسوم التنفيذي رقم 132/06، المؤرخ في 1696/04/03، المتعلق بالرهن القانوني المؤسس لفائدة البنوك والمؤسسات المالية ومؤسسات أخرى، الجريدة الرسمية العدد 21 لسنة 2006.

8- المرسوم التنفيذي رقم 174/08، المؤرخ في 2008/05/19، المتعلق بعملية التحقيق العقاري وتسليم سندات الملكية، الجريدة الرسمية العدد 26 لسنة 2008.

9- المرسوم التنفيذي رقم 19/15، المؤرخ في 2015/01/25، يحدَد كيفيات تحضير عقود التعمير وتسليمها، الجريدة الرسمية العدد 07 لسنة 2015.

- **القرارات الوزارية:**

1- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 1994/05/24، يتضمَن تصنيف البلديات حسب المناطق والمناطق الفرعية، لتحديد القيمة الإيجارية الجبائية في مجال الرسم العقاري المطبَق على الملكيات المبنية وغير المبنية، وتقييم الأملاك العقارية في حالة وجود نقص في التصريح، الجريدة الرسمية العدد 70 لسنة 1994.

- **المناشير والتعليمات:**

1- منشور وزارة المالية رقم 09/01، المؤرَخ في 12 أوت 2009، الموجَه لكل من مديري الضرائب وأملاك الدولة والحفظ العقاري بالولايات، يتعلق بممارسة حق الشفعة للدولة.

2- التعليمة رقم 03، المؤرخة في 27 سبتمبر 2008، الصادرة عن المديرية العامة للأملاك الوطنية، المتعلقة بعمليات سير التحقيق العقاري ومعاينة حق الملكية العقارية وتسليم سندات الملكية.

3- المذكرة رقم 9401، المؤرخة في 2009/08/31، الصادرة عن المديرية العامة للأملاك الوطنية، الموجَهة للمدراء الولائيين للحفظ العقاري والمفتشين الجهويين لأملاك الدولة والحفظ العقاري، تتعلَق برسم الإشهار العقاري.

- **القوانين الأجنبية:**

1- قانون عدد 73 لسنة 1998، مؤرخ في 1998/08/04، يتعلق بالتبسيط في الإجراءات الجبائية والتخفيض في نسب الأداء، الرائد الرسمي للجمهورية التونسية، العدد 64 لسنة 1998.

ثانيا: المؤلفات الفقهية:

- **الكتب:**

1- إبراهيم سعد، الإثبات في المواد المدنية والتجارية في ضوء الفقه والقضاء، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2000.

2- أحمد خالدي، الشفعة بين الشريعة الإسلامية والقانون المدني الجزائري، على ضوء اجتهاد المحكمة العليا ومجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2006.

3- أحمد فنيدس، منازعات الضرائب المباشرة في الجزائر، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2014.

4- أحمد ميدي، الكتابة الرسمية كدليل إثبات في القانون المدني الجزائـــري، دار هومـــة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.

5- إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، القاضي الدستوري ورقابته للتشريعات الضريبية، دراسة تحليلية مقارنة، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2012.

6- إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المبادئ الضريبية في قضاء المحكمة الدســتورية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2012.

7- إكرامي بسيوني عبد الحي خطاب، المخالفات الدستورية في قانون الضريبة العقارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، الطبعة الأولى، 2012.

8- أنور طلبة، الشهر العقاري والمفاضلة بين التصرَفات، دار نشـــر الثقافـــة، مصـــر، 1990.

9- أنور طلبة، المطّول في شرح القانون المدني، الجزء الرابع، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2004.

10-بكوش يحي، أدلة الإثبات في القانون المدني الجزائري، دراسة نظريـــة وتطبيقيـــة مقارنة، الشركة الوطنية للنشر والتوزيع، الجزائر، 1981.

11-جلال الشافعي، دراسات في الضريبة على العقارات المبنية، دار الكتـــب العلميـــة، مصر، 2010.

12-جمال بوشنافة، شهر التصرفات العقارية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2006.

13-حاتم عويس، الموسوعة الفريدة في شرح أحكام قانون الضـــريبة علـــى العقـــارات المبنية رقم 196 لسنة 2008 ولائحته التنفيذية، دراسة تأصيلية فقهية وعلميـــة، المكتبـــة

الدولية للإصـــدارات القانونيـــة والمكتبـــة العالميـــة للإصـــدارات القانونيـــة، مصـــر، 2012/2011.

14–حسن عبد الباسط جميعي، الشهر العقاري فـــي القـــانون المصـــري، دار التعـــاون للطباعة والنشر، مصر، 2004.

15–حسين عبد اللطيف حمدان، نظام السجل العقاري، منشورات الحلبي الحقوقية، لبنان، 2007.

16–حسين فريجة، إجراءات المنازعات الضريبية فـــي الجزائـــر، دار العلـــوم للنشـــر والتوزيع، الجزائر، 2008.

17–حمدي باشا عمر، حماية الملكية العقارية الخاصة، دار هومـــة للطباعـــة والنشـــر والتوزيع، الجزائر، 2004.

18–حمدي باشا عمر، عقود التبرعات، الهبة–الوصية–الوقـــف، دار هومـــة للطباعـــة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

19–حمدي باشا عمر، محررات شهر الحيازة، (عقد الشهرة–شهادة الحيازة)، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2004.

20–حمدي باشا عمر، نقل الملكية العقارية، دار هومـــة للطباعـــة والنشـــر والتوزيـــع، الجزائر، 2004.

21–خالد عبد الفتاح، التعليق على قانون المباني، دار الكتب القانونية، مصر، 2007.

22–دوَة آسيا، الإطار القانوني والتنظيمي لتسجيل العقارات في التشريع الجزائـــري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.

23-ذيب عبد السلام، عقد الإيجار المدني، دراسة نظرية وتطبيقية مـن خـلال الفقـه واجتهاد المحكمة العليا، الديوان الوطني للأشغال التربوية، الطبعة الأولى، 2001.

24-رابح رتيب، الممول والإدارة الضريبية، دار النهضة العربيـة، القـاهرة، مصـر، 1991.

25-رمضان أبو السعود، أصول الإثبات في المواد المدنية والتجارية، الـدليل الكتـابي، الدار الجامعية، بيروت، لبنان، 1994.

26-رمضان صديق، الإدارة الضريبية الحديثة، دار النهضة العربية، مصـر، الطبعـة الثانية، 2006.

27-رمضان صديق، الضرائب على العقارات المبنية في التشريع المقارن والمصـري، دار الكتب، مصر، الطبعة الأولى، 2010.

28-رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، دون تاريخ نشر.

29-رمول خالد، المحافظة العقارية كآلية للحفظ العقاري في التشريع الجزائري، قصـر الكتاب، البليدة، الجزائر، 2001.

30-زروقي ليلى وحمدي باشا عمر، المنازعات العقارية، دار هومة للطباعـة والنشـر والتوزيع، الجزائر، 2004.

31-زكريا شلش، الضرائب والرسوم على العقارات المبنية، مطبعة ياسو، الإسـكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 1999.

32-زكريا محمد بيومي، المنازعات الضريبية في ربط وتحصيل الضـرائب، مطبعـة جامعة القاهرة والكتاب الجامعي، مصر، 1991.

33–سماعين شامة، النظام القانوني الجزائري للتوجيه العقاري، دراسة وصفية وتحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.

34–سمير عبد السميع الأودن، المسؤولية الجنائية في البناء والهدم للقائمين بالتشييد، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 2000.

35–سوزي عدلي ناشد، قانون الضريبة الموحَدة على دخل الأشخاص الطبيعيين رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته بالقانون (11) لسنة 2013، (دراسة في قانون الضريبة على العقارات المبنية رقم 196 لسنة 2008)، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2013.

36–سيد طه بدوي، الضريبة العقارية بين النظرية والتطبيق، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2010.

37–السيد عطية عبد الواحد، الضرائب على الإيرادات العقارية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993.

38–السيد عطية عبد الواحد، شرح أحكام قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2009.

39–عباس عبد الحليم حجر، شهر التصرفات العقارية، دار محمود للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الثانية، 1989.

40–عبد الحفيظ بن عبيدة، إثبات الملكية العقارية والحقوق العينية العقارية في التشريع الجزائري، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الخامسة، 2006.

41–عبد الحكيم بلوفي، أثر الضرائب على النشاط العقاري، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2009.

42-عبد الحميد الشواربي، إجراءات الشهر العقاري في ضوء القضاء والفقــه، منشــأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 1999.

43-عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المــدني، الجــزء التاســع، أسباب كسب الملكية مع الحقوق العينية الأصلية المتفرعة عن الملكية (حق الإنتفاع وحق الإرتفاق)، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2004.

44-عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجــزء الخــامس، العقود التي تقع على الملكية، الهبة والشركة والقرض والدخل الــدائم والصــلح، منشــأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2004.

45-عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المدني، الجزء الرابع، العقود التي تقع على الملكية، البيع والمقايضة، منشأة المعارف، الإسكندرية، مصر، 2004.

46-عبد الرزاق أحمد السنهوري، الوسيط في شرح القانون المــدني، المجلــد الثــاني، نظرية الإلتزام بوجه عام: الإثبات-آثار الإلتزام، منشورات الحلبي الحقوقيــة، بيــروت، لبنان، الطبعة الثالثة، 2000.

47-عبد الرزاق حسين ياسين، المسؤولية الخاصة بالمهندس المعماري ومقاول البنــاء، شروطها، نطاق تطبيقها والضمانات المستحدثة فيها، دراسة مقارنة في القانون المــدني، دار المعارف، مصر، الطبعة الأولى، 1987.

48-عبد الستار عبد الحميد سلمي، نحو معاملة ضريبية جديدة للثروة العقارية في مصر، دار النهضة العربية، مصر، 2005.

49-عبد الفتاح مراد، الضريبة على العقارات المبنية، دار الكتب والوثــائق المصــرية، مصر، دون تاريخ نشر.

50–عبد المنعم محمد داود، الضرائب العقارية والرسوم المحلية، مركز البحوث والمراجع الجمركية والضريبية، القاهرة، مصر، 2008.

51–عبد المولى محمد مرسي، الوجيز في قانون الضرائب العقارية على المباني، مكتبة شادي، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2009.

52–عبد الناصر عبد الله أبوسمهدانة وحسين إبراهيم خليل، شرح قانون الضريبة العقارية، مزوَد بآراء الفقه وأحدث الأحكام القضائية، المركز القومي للإصدارات القانونية، مصر، الطبعة الأولى، 2014.

53–عبد الهادي مقبل، دراسة تحليلية انتقادية لقانون الضريبة على العقارات المبنية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2010.

54–عجة الجيلالي، مدخل للعلوم القانونية، نظرية الحق، بارتي للنشر، الجزائر، 2009.

55–علي الحديدي، الخبرة في المسائل المدنية والتجارية، دار النهضة العربية، مصر، 1993.

56–علي فيلالي، الالتزامات، النظرية العامة للعقد، موفم للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005.

57–عمر قليمي، الدليل العملي في التسجيل والطابع، معهد الاقتصاد الجمركي والجبائي الجزائري التونسي، الجزائر، 1990.

58–فتحية فوزي، الضريبة العقارية، دار الجمهورية للصحافة، مصر، 2009.

59–فضيل كوسة، الدعوى الضريبية واثباتها في ضوء اجتهادات مجلس الدولة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

60-فضيل كوسة، منازعات التحصيل الضريبي في ضوء اجتهادات مجلس الدولـــة، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2011.

61-فيصل الوافي، السندات الإدارية المثبتة للملكية العقارية في التشريع الجزائري، دار الخلدونية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

62-ليلى طلبة، الملكية العقارية الخاصة وفقا لأحكام التشـــريع الجزائـــري، دار هومـــة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.

63-مجدي أحمد عزام، الضريبة على العقارات المبنية، دون دار نشر، 2010.

64-مجيد خلفوني، شهر التصرفات العقارية في القانون العقاري الجزائـــري، الـــديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، الطبعة الأولى، 2004.

65-مجيد خلفوني، نظام الشهر العقاري في القانون الجزائـــري، دار هومـــة للطباعـــة والنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2007.

66-محفوظ برحماني، الضريبة العقارية في القانون الجزائـــري، دراســـة مقارنـــة، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2009.

67-محمد جمال الذنيبات، الضريبة على العقارات المبنية، دراسة مقارنة، الدار العلميـــة الدولية للنشر والتوزيع ودار الثقافة للنشر والتوزيع، عمـــان، الأردن، الطبعـــة الأولـــى، 2002.

68-محمد حسين منصور، الحقوق العينية الأصلية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2007.

69-محمد عادل عبد الرحمن أحمد ومحمد شريف عبد الرحمن، المبادئ الأساســـية فـــي القانون الزراعي، دار النهضة العربية، مصر، 2009.

70-محمد عباس محرزي، اقتصاديات المالية العامة، ديـوان المطبوعـات الجامعيـة، الجزائر، الطبعة الخامسة، 2012.

71-محمد علوم محمد علي المحمود، الطبيعة القانونية والمالية لدين الضريبة وتطبيقاتها في التشريعات الضريبية المقارنة، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنـان، الطبعـة الأولى، 2010.

72-محمد علي عوض الحرازي، المنازعات الضريبية ووسائل إنهائهـا، دار النهضـة العربية، مصر، الطبعة الأولى، 2012.

73-محمود السيد التحيوي، إجراءات رفع الدعوى القضائية، الأصـل والاسـتثناء، دار الجامعة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2003.

74-محي محمد مسعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية (دراسة تحليليـة مقارنة)، مكتبة ومطبعة الاشعاع الفنية، مصر، الطبعة الأولى، 2000.

75-مختار حسن حسني، شرح قانون الضريبة على العقارات المبنية الجديد، دار الحقانية لخدمات الطباعة والتسويق والنشر، القاهرة، مصر، الطبعة الأولى، 2010.

76-معوض عبد التواب، السجل العيني علما وعملا، دار الفكر العربي، مصر، 1988.

77-مقني بن عمار، مهنة التوثيق في القانون الجزائري، تنظيم ومهام ومسـؤوليات، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2013.

78-موريس صادق، منازعات الضرائب العقارية، المكتبة القانونية، مصر، 1994.

79- ناجي محمد سعد، شرح قوانين الضريبة على العقارات المبنية (ضريبة العوايـد)، المركز القومي للإصدارات القانونية، القاهرة، مصر، الطبعة الثانية، 2005.

80- ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق، ديـوان المطبوعـات الجامعية، الجزائر، 2011.

81-هلال شعوة، الوجيز في شرح عقد الإيجار في القـانون المـدني، جسـور للنشـر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2010.

82- وجدي شفيق فرج، الموسوعة العلمية الشاملة في الضرائب العقارية، المجلد الأول، دار القضاء للإصدارات القانونية، مصر، الطبعة الأولى، 2010.

83- وجدي شفيق فرج، الموسوعة العلمية الشاملة في الضرائب العقارية، المجلد الثاني، دار القضاء للإصدارات القانونية، مصر، الطبعة الأولى، 2010.

- **أطروحات الدكتوراه**

1- بلحو نسيم، المسؤولية القانونية للموثق، أطروحة دكتـوراه فـي العلـوم القانونيـة، تخصص قانون جنائي، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضـر، بسـكرة، 2015/2014.

2- رحايمية عماد الدين، الوسائل القانونية لإثبات الملكية العقارية الخاصة في التشـريع الجزائري، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم، تخصص علوم قانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014.

3- زعزوعة فاطمة، الحماية القانونية الممنوحة للأشخاص الخاضعين للضريبة، أطروحة دكتوراه في القانون العام، كلية الحقوق، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2013/2012.

4- عليان مالك، الدعوى الضريبية في النظام القانوني الجزائري، أطروحة دكتوراه فـي القانون العام، كلية الحقوق، جامعة بن يوسف بن خدة، الجزائر1، 2009/2008.

5- لبيض ليلى، منازعات الشهر العقاري في التشريع الجزائري، أطروحة دكتوراه في العلوم القانونية، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012/2011.

6- محمد أحمد عبد الرؤوف محمد، المنازعة الضريبية في التشريع المصري المقارن، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، 1996.

- **المقالات والمجلات**

1- أحمد ضيف، الدفتر العقاري كسند لإثبات الملكية العقارية، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة غرداية، العدد 06، 2009.

2- آمحمد كاتي، شروط انعقاد بيع العقار وشروط انتقال ملكيته، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 10، 2000.

3- جمال بوشنافة، نظام الشهر العقاري وآثاره في القانون الجزائري، مجلة حقوق حلوان للدراسات القانونية والاقتصادية، مصر، العدد 17، 2007.

4- حسن العفوي، المنازعات الضريبية أمام القضاء بين التأسيس والتحصيل، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، المغرب، العدد 70، 2006.

5- حسين بطيمي، نافذة على الجباية، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 04، 2001.

6- حمان بكاي، العقد التوثيقي الإجراءات والمراحل التي يمر بها، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 11، 2004.

7- رحايمية عماد الدين، التحقيق العقاري كآلية لإثبات الملكية العقارية الخاصة، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 09، 2013.

8- زروقي ليلى، التصرفات القانونية الواجبة الشهر والآثار القانونية المترتبة عن القيد، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، مطبعة الفنون الحديثة، الجزائر، العدد 05، 1998.

9- سالم محمد الشوابكة، قرار تقدير ضريبة الدخل وطرق الطعن به، مجلة الحقوق، مجلس النشر العلمي، جامعة الكويت، العدد 02، 2000.

10-سلطان الطاهر، الشيوع في الملكية العقارية، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، العدد 06، 1999.

11-سمير سعد مرقص، المرحلة الإدارية في نظر المنازعات الضريبية، مجلة التشريع المالي والضريبي، رابطة مأموري الضرائب، القاهرة، مصر، العدد 277، 1992.

12-عادل بن عبد الله وعادل مستاري، حقوق المكلَف بالضريبة في إجراءات الرقابة الجبائية، مجلة المفكر، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 04، 2009.

13-عبد الحميد سعدوني، الوعد بالتعاقد، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 09، 2003.

14-عبد السلام محمد سويلم، المنازعات الضريبية أمام القضاء، مجلة المال والتجارة، مصر، العدد 21، 1971.

15-عبد العزيز أمقران، عن عريضة رفع الدعوى الضريبية في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة مجلس الدولة، عدد خاص بالمنازعات الضريبية، 2003.

16-علاوة بوتغرار، استعمال حق الشفعة لفائدة الخزينة، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 04، 2001.

17-علاوة بوتغرار، نظرات في قانون التسجيل الجزائري، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 13، 2005.

18-علي فيلالي، الشهر العقاري في ضوء القضاء الجزائري، المجلة الجزائرية للعلوم القانونية والاقتصادية والسياسية، كلية الحقوق، جامعة الجزائر، الجزء 42، رقم 02، 2000.

19-فاطمة زعزوعة، القاضي الإداري والمنازعات الخاصة "المنازعات الضريبية"، مجلة العلوم القانونية والإدارية، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد 04، 2008.

20-فريد بنته، المنازعات الجبائية في المرحلة ما قبل القضائية، المجلة المغربية للمنازعات القانونية، المغرب، عدد مزدوج 5-6، 2007.

21-فضيلة عباس غائب، مبدأ سرية المعلومات الضريبية في قانون ضريبة الدخل العراقي، مجلة الرافدين للحقوق، كلية الحقوق، جامعة الموصل، المجلد 12، العدد 46، 2010.

22-فهيمة قسوري، شهر الدعاوى والأحكام القضائية العقارية، مجلة المنتدى القانوني، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 07، 2010.

23-قاسم العيد عبد القادر، مراحل الفصل في منازعات الضريبة العقارية، مجلة العلوم القانونية والإدارية، كلية الحقوق، جامعة جيلالي اليابس، سيدي بلعباس، العدد 04، 2008.

24-لعروم مصطفى، الوعد بالبيع، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 09، 2000.

25-لعروم مصطفى، مصاريف الكتابة عند الموثق وكيفية توزيعها، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 09، 2000.

26-محمد بوركي، التوثيق والإشهار العقاري، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 06، 1999.

27-محمد بوغالب، الرقابة الإدارية والقضائية في مجال المنازعة الضريبية، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، المغرب، عدد مزدوج 38-39، 2001.

28-محمد بيصة، حق الشفعة لفائدة الدولة وحقوق الإنسان، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، المغرب، عدد مزدوج 94-95، 2010.

29-محمد تقية، الهبة في التشريع الجزائري وفي الفقه الإسلامي، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 09، 1998.

30-محمد طه حسين الحسيني، معايير تمييز السلطة التقديرية للإدارة ونطاقها، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، العراق، العدد 27، 2012.

31-محمد لمزوغي، حماية المال العام بين مقتضيات النص الجبائي والاجتهاد القضائي، المجلة المغربية للإدارة المحلية والتنمية، المغرب، عدد مزدوج 117-118، 2014.

32-محمد هاملي، التسوية الإدارية للمنازعات الضريبية، مجلة الحكمة، مؤسسة كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الجزائر، العدد 23، 2014.

33-مقال للغرفة الجهوية للغرب، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 06، 1999.

34-مقداد كورغلي، الخبرة في المجال الإداري، مجلة مجلس الدولة، العدد الأول، 2002.

35-منصور مصطفى منصور، تحليل أثر قسمة الأموال الشائعة و حماية كل شريك من تصرفات غيره، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، مصر، 1964.

36-موشارة حنان، دور شركة إعادة التمويل الرهني في تمويل عمليات الترقية العقارية، مجلة الحقوق والحريات، كلية الحقوق والعلوم السياسية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، عدد تجريبي، سبتمبر 2013.

37-نور الدين رجيمي، موقف النظم الحديثة من مبدأ انتقال الملكية، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 10، 2000.

38-وفاء شيعاوي، إجراءات التحصيل الجبري في منازعات الضرائب المباشرة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 18، 2010.

39-وناس علي، تسجيل عقود المبادلة، مجلة الموثق، الغرفة الوطنية للموثقين، المطبعة الحديثة للفنون المطبعية، الجزائر، العدد 04، 1999.

- **القرارات القضائية:**

1- قرار رقم 213832، مؤرخ في 2002/06/18، صادر عن الغرفة العقارية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2004.

2-قرار رقم 4039، مؤرخ في 2002/01/28، صادر عن الغرفة الأولى بمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003.

3- قرار رقم 6325، مؤرخ في 2003/02/25، صادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003.

4- قرار رقم 4399، مؤرخ في 2002/10/15، صادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد 03، 2003.

5- قرار رقم 7440، مؤرخ في 2003/04/15، صادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد 04، 2003.

6- قرار رقم 25486، مؤرخ في 2006/02/25، صادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد 08، 2006.

7- قرار رقم 414655، مؤرخ في 2007/09/12، صادر عن الغرفة العقارية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2008.

8- قرار رقم 408837، المؤرخ في 2008/05/21، صادر عن الغرفة المدنية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2008.

9- قرار رقم 462587، مؤرخ في 2008/07/16، صادر عن الغرفة العقارية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2008.

10-قرار رقم 375903، مؤرخ في 2006/12/13، صادر عن الغرفة العقارية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2008.

11-قرار رقم 388803، مؤرخ في 2007/11/21، صادر عن الغرفة المدنية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2008.

12-قرار رقم 466566، مؤرخ في 2009/02/11، صادر عن الغرفة العقارية للمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2009.

13-قرار رقم 549408، مؤرخ في 2009/11/12، صادر عن الغرفة العقارية للمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، عدد خاص، الإجتهاد القضائي للغرفة العقارية، الجزء الثالث، 2010.

14- قرار رقم 38542، مؤرخ في 2008/02/13، صادر عن الغرفة الثانية بمجلس الدولة، مجلة مجلس الدولة، العدد 09، 2009.

15- قرار رقم 572702، مؤرخ في 2011/02/17، صادر عن الغرفة المدنية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2011.

16- قرار رقم 654448، مؤرخ في 2001/05/19، صادر عن الغرفة المدنية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2011.

17- قرار رقم 713016، مؤرخ في 2011/09/06، صادر عن الغرفة العقارية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 02، 2011.

18- قرار رقم 683702، مؤرخ في 2011/10/03، صادر عن الغرفة العقارية بالمحكمة العليا، مجلة المحكمة العليا، العدد 01، 2012.

- **المؤتمرات:**

1- إمام كامل، الضريبة على العقارات المبنية، في ضوء أحكام القانون رقم 196 لسنة 2008، واللائحة التنفيذية الصادرة رقم 493 لسنة 2009، المؤتمر الضريبي الثامن عشر، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2012.

2- الباز فوزي قابيل، إطار علمي لتقييم العقارات المبنية بهدف التحقق من القيمة الملائمة لتطبيق أحكام التشريعات الضريبية المعاصرة، دراسة نظرية إحصائية، المؤتمر الضريبي الثامن عشر، نحو نظام ضريبي ملائم لمواجهة التحديات المعاصرة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2012.

3- حسين إبراهيم خليل، مدى دستورية قانون الضريبة العقارية رقم 196 لسنة 2008، المؤتمر الضريبي السابع عشر، تقييم وتقويم النظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2011.

4-رمضان صديق، هل على الإدارة الضريبية واجب الإفصاح كالممولين، بحث مقدم في مؤتمر جمعية الضرائب العربية تحت شعار "الإفصاح في التشريعات الضريبية"، القاهرة، ماي 2007.

5- عاطف إبراهيم كامل، المنازعات الضريبية في ظل المنظومة الضريبية الجديدة، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2010.

6- عمر أحمد صبري، التقييم العقاري والضرائب العقارية، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2010.

7- محمد حسين محمد، الضريبة العقارية بين الإبقاء والإلغاء، المؤتمر الضريبي الرابع عشر، التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2008.

8- محمود جاب الله أبو المجد، المسكن الخاص والإقرارات الضريبية بين قانوني الضريبة العقارية، المؤتمر الضريبي السادس عشر، الأزمات والصعوبات التطبيقية للتشريعات الضريبية الحديثة، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2010.

9- مصطفى عبد العزيز شاهين، المنازعة الضريبية في لجان الطعن الضريبي، دراسة انتقادية وتطبيقية بما يتوائم مع المتغيرات الاقتصادية والإجتماعية المعاصرة، المؤتمر الضريبي السادس، التأثيرات الاقتصادية والإجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مصر، 2001.

ثالثا: المراجع باللغة الفرنسية

- **Livres:**

1- Amar GUELIMI, Fiscalité de l'enregistrement, Aspects juridiques et économiques, Ouvrage coédité par L'office des publications universitaires et Entreprise nationale algérienne des livres, Alger.

2- Aurélien BOUDU, L'essentiel du droit des procédures fiscales 2015-2016, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Paris, 3éme édition, 2015.

3- Cyril SABATIE, Copropriété, Editions Delmas, Paris, 21éme édition, 2011/2012.

4- Emmanuel DISLE et Jacques SARAF, Fiscalité pratique 2015: en 34 fiches, Dunod, Paris, 20éme édition, 2014.

5- Eric PICHET, L'impôt sur le revenu, Théorie et pratiques, Les Editions du Siècle, France, 16éme édition, 2015.

6- François Paul YATTA, La décentralisation fiscale en afrique, Enjeux et perspectives, Karthala, Paris, 2009.

7- François PINCON, et François MILLO, L'expertise judiciaire en Europe: Allemagne, Angleterre, Espagne, France, Italie, Edition d'organisation, Paris, 2002.

8- Ibtissem GARAME, "Terminologie juridique dans la législation algérienne", lexique français-arabe, Palais des livres, Blida, 1990.

9- Jaune- Claude ZARKA, Fiscalité locale, Les points clés pour comprendre à quoi servent les taxes et les impôts locaux, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Paris, 2015.

10- Jean SCHMIDT, Fiscalité immobilière, Litec, Paris, 5éme édition, 1996.

11- Jean-Pierre THIOLLET, La fiscalité immobilière pour tous, Librairie Vuibert, Paris, 3éme édition, 2007.

12- Jean-Yves MORTIER et Jacques PAUZIER, Guide pratique de fiscalité immobilière, Litec, Paris, 1992.

13- Julien SERAQUI, Guide Séraqui 2015: Le fiscal de la gestion de patrimoine, Editions Séraqui, Paris, $16^{éme}$ édition, 2015.

14- Louis TROTABAS, finances publiques, Dalloz, paris, $4^{éme}$ édition, 1970.

15- Luis TROTABAS et Jean marie COTTERET, Droit fiscal, Dalloz, Paris, $4^{éme}$ édition, 1980.

16- L-V. Fernandez-MAUBLANC et J-P. MAUBLANC, Droit fiscal immobilier, Presse universitaire de France, Paris, 1996.

17- Marie LAMBERT et Candice ZANATTA, Contrôle fiscal 2016 - Tout connaître des procédures et du contentieux fiscal, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Paris, $2^{éme}$ édition, 2016.

18- Nicolas DELALANDE et Alexis SPIRE, Histoire sociale de l'impôt, Edition de la découverte, Paris, 2010.

19- Patrick MOUZET, L'essentiel des finances locales 2015-2016, Gualino éditeur, Lextenso éditions, Paris, $10^{éme}$ édition, 2015.

20- Patrick PHILIP, Les droits de la défense face au contrôle fiscale, Economica, Paris, 2005.

21- Philippe SIMLER et Philippe DELEBECQUE, Droit civil - Les sûretés, la publicité foncière, Dalloz, Paris, $6^{éme}$ édition, 2012.

22- Pierre Henri DERYCKE, Les enjeux de la fiscalité foncière, Economica, Paris, 1983.

23- Vincent SEPULCHRE, Le notariat entre la t.v.a et le droit d'enregistrement : comment articuler les deux, droit fiscal et pratique notariale, Editions Larcier, Bruxelles, Belgique, 2009.

24- Yves BLAISE et Alexandre BRISSIER, Fiscalité du patrimoine immobilier, Achat-Vente-Construction-Location, Editions Delmas, Paris, 23ème édition, 2011.

25- Yves BRARD, Contrôle fiscale et protection du contribuable dans un contexte d'ajustement stricturel, L'harmattan, Paris, 2007.

- **Revues:**

1- Alain TRANNOY, Pour une remise à plat de la fiscalité foncière et immobilière, Regards croisés sur l'économie, La découverte, Paris, n° 09, 2011.

2- Jean Pierre CASIMIR, Le Control fiscal (Contentieux -Recouvrement), Group Revue Fiduciaire, Paris, 10ème édition, 2007.

3- Jean-Jacques FORTUNAT, Christel FRAISSE et Jean VARNET, Lexique pratique du financement de l'immobilier, Revue Banque édition, Les éditions d'organisation, Paris, 2003.

4- Marc LEROY, L'organisation du contrôle fiscale, Revue française de science politique, Presses de La Fondation nationale des sciences politiques, Paris, Volume 44, n° 05, 1994.

5- Nicolas DELALANDE, France : « Un niveau élevé de civisme fiscal », Revue Projet, Centre de Recherche et d'Action Sociales, France, n° 341, 2014.

6- Nicolas DELALANDE, Le consentement à l'impôt en France : les contribuables, l'administration et le problème de la confiance, Revue d'histoire moderne et contemporaine, Belin, Paris, N° 56-2, 2009.

- **Guides et bulletins Fiscales de la direction générale des impôts :**

1- Bulletin d'information fiscale n°2, émis par La direction générale des impôts en 2012, contenant le Régime fiscal applicable aux dons.

2- Calendrier fiscal, Direction des relations publiques et de la communication, Direction général des impôts, Algérie, 2016.

3- Centre de proximité des impôts, Champ de compétence : Personnes et impôts concernés, Direction des relations publiques et de la communication, Direction générale des impôts, Algérie, 2016.

4- Guide fiscale de l'enregistrement, Direction des relations publiques et de la communication, Direction générale des impôts, Algérie, 2016.

5- Guide pratique du contribuable, Direction des relations publiques et de la communication, Direction générale des impôts, Algérie, 2016.

6- Le system fiscale algérien, Direction des relations publiques et de la communication, Direction général des impôts, Algérie, 2016.

الفهرس